

**DECIZIA NR. 2576/2020**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L.,**  
**din mun. X, jud. X, înregistrată la**  
**D.G.R.F.P. X sub nr. 36353/2019**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 6251/2019, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 36353/2019, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX17/2018, având domiciliul fiscal în mun. X, str. X, nr. 121, Zona Industrială X, Hala nr. 5 din Coloana D până la J și din rândul 1.1 până la 1.3, jud. X.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 920469/2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/27.08.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/27.08.2019 și **are ca obiect TVA în sumă totală de X1 lei, din care suma de X2 lei reprezintă TVA respinsă la rambursare.**

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/27.08.2019, respectiv data de **04.09.2019**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv **18.10.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestație.

Contestația este formulată prin dl X, împuternicit conform împuternicirii înregistrate la AJFP X- Inspecție fiscală sub nr. 210/15.01.2019 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin împuternicit.

**I. S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/27.08.2019, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestui act administrativ fiscal cu privire la TVA suplimentară în sumă totală de X1 lei.**

### **ASPECTE DE PROCEDURĂ**

**Petenta invocă nulitatea raportului de inspecție și a Deciziei de impunere considerând că a fost depășit dublul duratei legale de efectuare a inspecției fiscale.**

În interpretarea dispozițiilor art. 126 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, petenta precizează că în cazul contribuabililor mici (categorie din care face parte și S.C. X S.R.L.), durata efectuării inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 45 de zile, precum și faptul că în ipoteza depășirii dublului duratei în care trebuie finalizată inspecția fiscală (90 de zile în cazul contribuabililor mici), aceasta încetează fără emiterea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală.

Contestatară afirmă că inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 21.03.2019-

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

09.08.2019, respectiv că s-a desfășurat pe parcursul a 141 de zile și consideră că perioadele de suspendare a inspecției fiscale nu sunt relevante, deoarece textul de lege face trimitere strict la perioadele prevăzute la art. 126 alin. (1), iar nu la condițiile privind durata efectuării inspecției fiscale.

Petenta consideră că deoarece dispoziția privind dublul duratei inspecției fiscale are un caracter imperativ, nu există nicio rațiune pentru care legiuitorul ar fi acordat organului fiscal un termen de grație egal cu perioada legală a inspecției fiscale, în condițiile în care acesta oricum ar putea dilata termenul de decădere prin intermediul suspendărilor.

Contestatară consideră că, deși inspecția fiscală a avut loc ca urmare a solicitării contribuabilului, prin depunerea Decontului de TVA cu opțiune de rambursare nr. 166554925/25.02.2019, acest lucru nu face inaplicabile dispozițiile mai sus menționate cu privire la limitele duratei unei inspecții fiscale.

## **ASPECTE SUBSTANȚIALE**

### **1) Cu privire la respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de materii prime și materiale**

Reprezentantul societății precizează că nu este de acord cu respingerea la deducere a TVA în sumă de X3 lei, aferentă achizițiilor de materii prime și materiale având în vedere următoarele aspecte de fapt și argumente legale:

a) Pentru stabilirea dreptului de deducere a TVA trebuie avute în vedere doar prevederile Titlului VII din Codul Fiscal, respectiv că cele două condiții în funcție de care se apreciază existența dreptului de deducere a TVA sunt: utilizarea achizițiilor subiect de TVA în folosul operațiunilor taxabile (art. 297 alin. 4 lit. a din Codul Fiscal) și existența unei facturi corecte din punct de vedere al condițiilor de formă impuse de art. 319 alin. (20) din Codul Fiscal (art. 299 alin. (1) lit. a din Codul Fiscal).

În interpretarea acestor prevederi legale, contestatară afirmă că legislația privind TVA nu impune nicio condiție suplimentară pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA sau existența altor documente financiar-contabile în afara facturii și consideră că orice altă referire la reglementări contabile nu prezintă relevanță în stabilirea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate de persoanele impozabile.

În susținere sunt invocate principiile și decizii ale CJUE în cauze precum C-132/16 Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments EOOD, unde se precizează că în principiu trebuie să existe o legătură directă și imediată între achizițiile realizate și operațiunile taxabile generate și că dreptul de deducere a TVA presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția efectuată să facă parte din elementele constitutive ale prețului tranzacțiilor în aval care dau naștere dreptului de deducere (cazul C-29/08 SKF). Petenta susține că decisive pentru evaluarea existenței unei legături directe și imediate sunt următoarele criterii: (1) conținutul obiectiv al achiziției și faptul că (2) motivul exclusiv pentru efectuarea achiziției îl constituie urmărirea activității economice, concluzionând că dacă achiziția în sine are sens sau nu, este irelevant din acest punct de vedere.

Având în vedere cele de mai sus, societatea afirmă că respectă prevederile legale aplicabile în ceea ce privește dreptul de deducere, respectiv că îndeplinește atât condițiile de formă, deține facturi conforme, cât și pe cele de substanță, bunurile au fost efectiv livrate de către furnizori, nefiind constatate ca nereale achizițiile de bunuri.

b) Societatea consideră că are drept de deducere a TVA întrucât bunurile au fost utilizate în scopul unor livrări ulterioare reprezentând operațiuni care conferă dreptul de deducere a TVA în amonte (chiar dacă este vorba de livrări intracomunitare de bunuri, scutite de TVA).

În ceea ce privește susținerea echipei de inspecție fiscală, conform căreia societatea „nu a prezentat o situație detaliată a intrărilor de materii prime și materiale înregistrate în luna ianuarie 2019 în programul de gestiune B2, notele de recepție și constatare de diferențe și nici bonurile de consum generate în programul B2 pentru a dovedi destinația achizițiilor intracomunitare de bunuri”, petenta menționează că neprezentarea anumitor documente

financiar-contabile a fost cauzată de anumite limitări provenite din implementarea programului de gestiune B2, care nu permitea listarea anumitor documente. Astfel, deși achizițiile de bunuri erau înregistrate în programul de gestiune B2 pe baza Avizului de însoțire a mărfii, iar consumul era înregistrat în momentul în care materia primă/materialele părăsea(u) depozitul/magazia, totuși nu exista posibilitatea imprimării unor documente precum note de recepție și constatare de diferențe sau bonuri de consum. Societatea menționează că între timp, aceste limitări au fost eliminate și poate lista astfel de documente.

Referitor la susținerea organelor de control că „*nu au fost prezentate listele de inventar întocmite în timpul inventarierii, listele privind inventarierea producției în curs care la 31.12.2018, conform balanței de verificare era în valoare de X4 lei, documente justificative privind inventarierea soldurilor de furnizori și clienți*”, societatea susține că a pus la dispoziția organelor de control aceste liste, și că le atașează în susținere.

Se precizează că urmare a procesului de inventariere a elementelor de patrimoniu la 31.12.2018, societatea a înregistrat minusuri și plusuri de inventar, că nu au fost efectuate compensări între minusuri și plusuri, și că a fost înregistrată ajustarea TVA dedusă inițial în legătură cu minusurile de inventar identificate, pentru suma de X5 lei.

În ceea ce privește susținerea inspectorilor fiscali conform căreia „*nu s-a putut verifica dacă și când aceste bunuri au fost înregistrate în evidența contabilă de gestiune și unde s-au aflat de la momentul emiterii de către furnizori a facturilor de livrare și până în luna ianuarie 2019 când au fost înregistrate în evidența financiară*” contestatara menționează că acest fapt nu reprezintă o condiție necesară pentru exercitarea dreptului de deducere și vine în contradicție cu afirmația cum că nu s-a constatat că achizițiile de bunuri ar fi nereale.

Petenta consideră că pentru susținerea dreptului de deducere, nu este relevant locul în care s-au aflat bunurile de la momentul emiterii de către furnizori a facturilor de livrare și până în momentul în care au fost înregistrate în evidența contabilă și că trebuie să se țină cont de intenția societății, respectiv dacă achizițiile au fost efectuate pentru a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, precum și dacă se deține o factură emisă în conformitate cu prevederile Codului Fiscal (decizia CJUE în cazul C-110/94 INZO).

**c)** Societatea susține că în ceea ce privește condițiile de formă, singurul document la care face referire legislația românească și europeană de TVA, pentru justificarea dreptului de deducere a TVA, este factura și că solicitarea unor documente de natură financiar-contabilă (de ex. situația intrărilor de materii prime și materiale, bonuri de consum, note de recepție și constatare de diferențe, etc.) este lipsită de suport legal, și în contradicție cu Codul Fiscal, Directiva de TVA și cu hotărârile CJUE și ale Înaltei Curți de Casație și Justiție (Decizia nr. 1281 pronunțată în dosarul nr. 7658/2/21012).

**d)** Abordarea echipei de control încalcă o serie de principii inerente sistemului comun al TVA, cum ar fi neutralitatea, proporționalitatea, principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

## **2) Cu privire la respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii de la Y GmbH**

Reprezentantul societății precizează că nu este de acord cu respingerea la deducere a TVA în sumă de X6 lei aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii facturate de către Y GmbH în legătură cu domnii T și L, având în vedere următoarele aspecte de fapt și argumente legale:

**a)** Pentru stabilirea dreptului de deducere a TVA trebuie avute în vedere doar prevederile Titlului VII din Codul Fiscal, respectiv utilizarea achizițiilor subiect de TVA în folosul operațiunilor taxabile (art. 297 alin. 4 lit. a din Codul Fiscal) și existența unei facturi corecte din punct de vedere al condițiilor de formă impuse de art. 319 alin. (20) din Codul Fiscal (art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul Fiscal).

În ceea ce privește condiția privind utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, societatea afirmă că a achiziționat servicii de asistență și consultanță având în vedere nevoia

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

de expertiză tehnică și comercială, precum și de personal calificat în domenii specifice relevante pentru activitatea societății, fiind îndeplinită condiția de la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal.

În descrierea situației de fapt, reprezentantul petentei precizează că Y GmbH a facturat anumite servicii de asistență și consultanță prestate către X SRL, în vederea realizării cărora 6 angajați ai Y GmbH au călătorit în România. Referitor la prețul perceput pentru servicii, se precizează că a fost calculat în baza timpului efectiv petrecut în România (inclusiv timpul petrecut pe drum), la care s-a aplicat un tarif orar agreat pentru fiecare angajat Y GmbH. La prețul astfel calculat, au fost adăugate și cheltuielile de călătorie și sume reprezentând alocații acordate pentru deplasarea în România.

Societatea susține că a prezentat cu titlu de exemplu documente justificative constând în deconturi de cheltuieli întocmite de 4 angajați ai Y GmbH pentru deplasări în România în luna ianuarie 2019 (printre care și dl. T), raport zilnic de consultanță întocmit de dl. T ce detaliază activitățile efectuate de către acesta în perioada 09.01.2019- 17.01.2019, raport de activitate întocmit de către dl. L ce detaliază activitățile desfășurate de către acesta în perioada 06.01.2019-13.01.2019.

Se menționează că în proiectul raportului de inspecție fiscală comunicat Societății în data de 09.08.2019, organele de control au respins dreptul de deducere a TVA în legătură cu toate serviciile prestate de către Y GmbH. Totuși, ca urmare a punctului de vedere depus de către societate, echipa de control și-a modificat constatările și a apreciat că pentru o parte din serviciile prestate de către Y GmbH, sunt îndeplinite condițiile privind exercitarea dreptului de deducere a TVA, având în vedere faptul că serviciile prestate de Y GmbH (prin angajații săi care au călătorit în România) se concretizează în *„transferarea de know-how către Societate, care (...) are experiența limitată în activitatea pe care o desfășoară.”*

Urmare a controlului a fost însă refuzat dreptul de deducere a TVA în legătură cu o parte din serviciile prestate de către Y GmbH reprezentând deplasările domnilor T și L în luna decembrie 2018, pe motiv că nu ar fi fost prezentate deconturi de cheltuieli, rapoarte de activitate sau alte documente justificative.

Petenta menționează că scopul deplasărilor efectuate de domnii T și L a fost de a asigura asistență societății în desfășurarea activității de producție și că anexează rapoartele de activitate întocmite în luna decembrie 2018, din care rezultă că domnii T și L au efectuat diverse activități aferente rolurilor de achizitor (de ex. negocierea cu furnizori, reorganizarea stocului, etc.), respectiv de planificator producție (de ex. crearea de comenzi în sistemul ERP, planificarea capacității de producție, etc.). Petenta mai precizează că anexează biletele de avion pentru călătoriile efectuate de către domnii Schmuck și Lehmann în luna decembrie 2018.

În ceea ce privește condiția de fond pentru deducerea taxei petenta afirmă că este îndeplinită întrucât deține o factură pentru fiecare serviciu achiziționat în beneficiul său, așa cum se impune prin prevederile art. 299 alin. (1) din Codul Fiscal.

**b)** Petenta precizează că urmare a verificărilor efectuate nu a rezultat că serviciile achiziționate de societate nu ar fi fost destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA sau că facturile ar fi lipsit sau ar fi fost întocmite greșit, în fapt, dreptul de deducere a TVA fiind respins pentru neprezentarea anumitor documente precum „deconturi de cheltuieli, rapoarte de activitate sau alte documente justificative”.

Petenta susține că singurul document solicitat de Codul Fiscal pentru justificarea dreptului de deducere este factura originală, întocmită conform prevederilor art. 319 din Codul Fiscal.

În susținere, contestatara invocă jurisprudența CJUE în cauzele C-90/02 Bockemuhl, punctul 38, C-368/09 Pannon Gep Centrum, punctul 37, C-424/12 SC Fatorie SRL punctul 30, C-408/98 Abbey National, cazurile reunite C-439/04 și C-440/04 Kittel și Recolta Recycling, C-424/12 SC Fatorie SRL, cazurile C-368/09 Pannon Gep Centrum și C-95/07 Ecotrade Spa, C-284/11 EMS Transport EOOD, punctele 61 și 62, C-95/07 Ecotrade, punctul 64, precum și cazul C-392/09 Uszodaepítá, punctul 40.

**c)** Societatea precizează că a înregistrat TVA în legătură cu achizițiile intracomunitare de servicii de la Y GmbH prin mecanismul taxării inverse și că astfel bugetul de stat nu a fost



prejudiciat și nu a existat niciun risc de pierdere de venituri fiscale. Aceasta consideră că refuzul autorităților fiscale romane de a permite societății să-și exercite dreptul de a deduce TVA în cazul în care a îndeplinit condițiile pentru acordarea deducerii TVA-ului, nu este în conformitate cu legislația UE (cauza C 284/11 EMS-Bulgaria Transport OOD).

Reprezentantul societății afirmă că în condițiile în care nu s-a putut stabili fără echivoc (din cauza neprezentării anumitor documente) că domnii T și L au călătorit în România, atunci operațiunea nu este impozabilă în România, nefiind îndeplinită condiția de la art. 268, alin. (1) lit. b) din Codul Fiscal. Prin urmare, în lipsa unor prestări de servicii, nu ar fi trebuit să se datoreze TVA în România, iar inspectorii fiscali ar fi trebuit să îi refuze societății atât TVA colectată cât și TVA dedusă.

În temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, petenta solicită susținerea orală a contestației. Drept urmare, cu adresa nr. 36353/2019, contribuabilul a fost convocat în data de 27.11.2019, ora 10, la sediul D.G.R.F.P. X. În data de 25.11.2019 petenta a solicitat telefonic reprogramarea susținerii orale începând cu 02.12.2019, fapt pentru care a fost întocmită adresa nr. 36353/2019 prin care contestatara a fost înștiințată că susținerea orală a contestației a fost reprogramată pentru data de 03.12.2019.

Susținerea orală a avut loc la data și ora stabilite, cu acest prilej fiind întocmită Minuta ședinței înregistrată la D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații 1 sub nr. 36353/03.12.2019. Reprezentantii contribuabilului au declarat că vor transmite în susținere copii după documentația aferentă achizițiilor de materii prime și materiale aferente producției rezultate în luna ianuarie 2019.

Cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 1236/17.01.2020 societatea a transmis în copie xerox 2 exemple de documente pentru o achiziție internă și pentru una externă.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/27.08.2019, emisă urmare a cererii de rambursare a TVA în sumă de X2 lei, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. o TVA suplimentară de plată în sumă totală de X7 lei și au respins la rambursare TVA în sumă de X2 lei, perioada verificată fiind 01.01.2019-31.01.2019.***

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/27.08.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/27.08.2019 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială a vizat verificarea soldului negativ de TVA solicitat la rambursare cu decontul de TVA nr. INTERNT-166554925-2019/25.02.2019, în sumă de X2 lei și s-a efectuat în perioada 21.03.2019-09.08.2019, fiind suspendată de la data de 10.04.2019 până la 28.06.2019.

S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Fabricarea cuptoarelor, furnalelor și arzătoarelor” cod CAEN 2821, și obține venituri din producția de cuptoare pentru tratarea diferitelor metale, mașini de spălat industriale și subansamble și livrarea acestora către clientul extern Y GMBH DEX.

Inspectorii fiscali precizează că TVA solicitată la rambursare prin decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii ianuarie 2019, în sumă de X2 lei, provine din operațiunile economice derulate în luna ianuarie 2019, care au constat în principal din achiziția de materii prime constând în componente electronice (termostat industrial, automatizări electrice, adaptoare electrice), diverse componente necesare fabricării de subansamble și cuptoare pentru tratamente termice industriale (carcase metalice, uși, plăci din metal, diverse reperi, țevi, bare din oțel, tablă, electrozi, sârmă pentru sudură, piulițe, șaibe, șuruburi, burghie, termostate de gaz și presiune, etc.), din achiziția de servicii de realizare circuite electronice utilizate în procesul de producție, servicii de transport, de închiriere spații de producție și

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

birouri, etc., urmată de livrarea întregii producții realizate către clientul extern Y GMBH, DE X, cu sediul în Germania, orașul Kleve.

Conform evidenței contabile financiare (balanța de verificare), a evidenței TVA (jurnalul de cumpărări) și a evidenței declarative (decontul de TVA), în luna ianuarie 2019 operatorul economic a evidențiat taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă totală de X8 lei, care provine din:

**A)** X2 lei, TVA aferentă achiziției de bunuri și servicii din țară pentru nevoile firmei;

**B)** X9 lei, TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii (taxare inversă).

**A)** TVA dedusă în sumă de X2 lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii din țară se compune în principal din:

-TVA dedusă aferentă contravalorii facturilor de chirie și utilități pentru închirierea halei de producție, emise de către DT SRL în baza contractului de chirie din data de 20.12.2017, pentru spațiul situat în str. X, nr. 121, zona industrială nr. 5, coloana D până la J. În acest sens, societatea verificată a prezentat Notificare privind obținerea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, formulată de către DT S.R.L. RO Y și înregistrată la D.G.R.F.P.- A.J.F.P. X sub nr. 44716/16.07.2018;

-TVA dedusă aferentă contravalorii facturilor de chirie și utilități pentru închirierea spațiului birouri și spațiu vestiare pentru muncitori, emise de către SC S.R.L. în baza contractului încheiat între părți, pentru spațiul situat în str. X, nr. 121, zona industrială nr. 5. În acest sens, societatea verificată a prezentat „Notificare privind obținerea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, formulată de către S.C. SC S.R.L RO W și înregistrată la D.G.R.P.P.- A.J.F.P. X sub nr. 2399/12.10.2018;

-TVA aferentă achizițiilor de adaptoare electronice, termostate electrice, părți componente ale cuptoarelor de tratament, țevi din metal, corniere din metal, tablă;

-TVA aferentă achizițiilor de electrozi, argon, burghie, echipamente de protecție;

-TVA aferentă prestărilor de servicii de recrutare angajați, operațiuni management, servicii de întocmire evidență financiar contabilă.

**B)** TVA în sumă de X9 lei aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii de la furnizorul Y GmbH Germania cod TVA DEX, Y HOLDING GmbH Germania cod TVA DEZ, SD GmbH cod TVA DEX, ED GmbH cod de TVAX, ZI GmbH cod de TVA DEX, W SRO CEHIA cod TVA CZX, MM GmbH Germania cod TVA DEX, H GmbH Germania cod de TVA DE X, AS GmbH Germania cod TVA DEX, AP GmbH Austria cod TVA ATX, R GmbH Germania cod de TVA DEX, SA GmbH Germania cod TVA DEX, IWK GmbH Germania cod TVA DEX, HH GmbH Germania cod TVA DEX, constând în achiziția de elemente de asamblare, furtune flexibile, debitmetre de aer, de gaz, pompe de răcire, electrovalve, tablă, profile, senzori, materiale de protecție, reglatoare de zgomot, piese, servicii de transport rutier de mărfuri periculoase, servicii de pregătire profesională a personalului, servicii de consultanță, etc.

Dintre achizițiile intracomunitare de bunuri menționate mai sus, 72,62%- X10 lei, reprezintă livrări de bunuri înscrise în facturi emise de către furnizorii externi în perioade anterioare lunii ianuarie 2019, declarate în decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2019 la rândul 6 „Regularizări privind achizițiile intracomunitare de bunuri pt. care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă)”.

Echipa de inspecție fiscală precizează că pentru materiile prime și materialele menționate mai sus nu au fost prezentate documente justificative privind locul în care s-au aflat în perioada cuprinsă între data emiterii facturilor de către furnizori și data la care au fost înregistrate în evidența contabilă financiară de către X SRL, acestea nefiind înregistrate în conturi de stocuri în curs de aprovizionare sau în curs de recepționare, în conturi de stocuri aflate în custodie la terți și nici nu au fost menționate în documentele întocmite cu ocazia inventarierii patrimoniului la 31.12.2018 prezentate în timpul inspecției fiscale parțiale ca fiind în stocul de materii prime și materiale înregistrat în programul de întocmire a evidenței contabile de gestiune „B2”.

Având în vedere faptul că X SRL utilizează două programe informatice de întocmire a

evidenței contabile, independente, respectiv un program denumit „B2” pentru întocmirea evidenței contabile de gestiune și programul „SAGA” pentru întocmirea evidenței contabile financiare, că în timpul inspecției fiscale a fost prezentată doar situația detaliată a intrărilor de materii prime și materiale înregistrate în evidența financiară, echipa de inspecție fiscală nu a avut posibilitatea să constate fără echivoc că achizițiile de materii prime și materiale înregistrate în evidența financiară au fost destinate procesului de producție, respectiv, că au fost înregistrate în programul de întocmire a evidenței de gestiune „B2”.

Se precizează că X SRL nu a prezentat echipei de inspecție fiscală documente justificative privind corelarea intrărilor de materii prime și materiale înregistrate în evidența contabilă financiară, cu cele înregistrate în evidența contabilă de gestiune în luna ianuarie 2019 și eventualele reconcilierii efectuate în urma comparării înregistrărilor din cele două programe de întocmire a evidenței contabile.

În urma verificării modului de respectare a legislației privind existența documentelor primare, existența contractelor și a altor documente prevăzute de lege pentru justificarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii efectuate în luna ianuarie 2019, echipa de inspecție fiscală a constatat că operatorul economic nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere pentru TVA, reglementate de prevederile art. 297 alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu probează destinația achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile pentru TVA în suma de X1 lei, din care:

1. TVA nedeductibilă în sumă de **X3 lei**, aferentă achizițiilor de materii prime și materiale înregistrate în luna ianuarie 2019 în contul 301 „Materii prime”, în valoare de X11 lei, pentru care în timpul inspecției fiscale parțiale nu s-a făcut dovada achiziționării lor în scopul realizării operațiunilor taxabile ale X SRL;

2. TVA nedeductibilă în sumă de **X6 lei** aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii în luna ianuarie 2019 pentru care nu s-a făcut dovada în timpul inspecției fiscale parțiale că au fost achiziționate în scopul operațiunilor impozabile ale X SRL.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

#### **A) ASPECTE DE PROCEDURĂ**

***Cauza supusă soluționării este dacă durata de desfășurare a inspecției fiscale a depășit dublul perioadei legale și devin incidente prevederile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.***

**În fapt**, conform documentelor la dosar se reține că inspecția fiscală la S.C. X S.R.L. s-a desfășurat în perioada 21.03.2019-09.08.2019, fiind suspendată de la data de 10.04.2019 până la 28.06.2019.

Prin contestația formulată petenta afirmă că a fost depășită durata maximă pentru efectuarea inspecției fiscale la contribuabili mici, de 90 de zile, și că prin emiterea deciziei de impunere au fost încălcate prevederile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**În drept**, pentru determinarea duratei de efectuare a inspecției fiscale trebuie avute în vedere prevederile art. 123 alin. (2), art. 126 și ale art 130 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

**„Art. 123 Începerea inspecției fiscale**

**[...]**

**(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un**

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

proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

**Art. 126 Durata efectuării inspecției fiscale**

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

- a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;
- b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;
- c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).

**Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

[...]  
(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

Conform acestor prevederi legale, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control iar data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală. Totodată, se reține că durata efectuării inspecției fiscale este de 45 de zile pentru contribuabilii alții decât contribuabili mari, mijlocii și pentru cei care au sedii secundare, precum și faptul că legiuitorul a prevăzut că în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei anterior menționate, aceasta încetează fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare.

În speță sunt incidente și prevederile art. 127 din același act normativ care statuează că:

**„Art. 127 Suspendarea inspecției fiscale**

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

- a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;
- b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;
- c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;
- d) pentru efectuarea unei expertize, potrivit art. 63;
- e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;
- f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;
- g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;
- h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit Codului fiscal;
- i) atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;
- j) în alte cazuri temeinic justificate.



(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

(3) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs. În acest caz, inspecția fiscală se reia după emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.

(7) **Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.**

Se constată deci că legiuitorul a prevăzut posibilitatea ca inspecția fiscală să fie suspendată în anumite situații, pentru o perioadă de maxim 6 luni, dacă apariția acestor situații împiedică finalizarea inspecției fiscale și că perioada de suspendare a inspecției nu este inclusă în calculul duratei acesteia. Atât suspendarea inspecției cât și reluarea acesteia trebuie aduse la cunoștința contribuabilului.

Se reține astfel ca pertinentă sesizarea petentei că faptul că inspecția fiscală s-a efectuat ca urmare a solicitării contribuabilului, prin depunerea Decontului de TVA cu opțiune de rambursare nr. 166554925/25.02.2019, nu face inaplicabile dispozițiile art. 126 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu privire la limitele duratei unei inspecții fiscale, dar așa cum am arătat anterior legiuitorul a precizat clar cum se calculează durata inspecției și a stabilit că durata efectuării inspecției fiscale este determinată în funcție de data începerii inspecției fiscale (care este data menționată în registrul unic de control) și de data încheierii inspecției fiscale (care este data programată pentru discuția finală), fără a se include perioadele de suspendare.

Din documentele la dosar, organul de soluționare reține că inspecția fiscală la SC X SRL a început la data de 21.03.2019, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 6 și că s-a finalizat la data de 09.08.2019, la care a fost programată discuția finală.

Se mai reține că inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 10.04.2019-28.06.2019, la cererea petentei. Având în vedere că dispozițiile art. 127 alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd că perioadele de suspendare nu sunt incluse în durata inspecției, se constată că perioada de desfășurare a inspecției nu a depășit termenul de 90 de zile (20 de zile în perioada 21.03.2019-09.04.2019+ 43 zile în perioada 28.06.2019-09.08.2019), nedevenind incidente dispozițiile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citat anterior.

În contestația formulată, reprezentantul societății afirmă că inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 21.03.2019- 09.08.2019, respectiv că s-a desfășurat pe parcursul a 141 de zile și consideră că perioadele de suspendare a inspecției fiscale nu sunt relevante, deoarece textul de lege face trimitere strict la perioadele prevăzute la art. 126 alin. (1), iar nu la condițiile privind durata efectuării inspecției fiscale.

Ori legiuitorul a prevăzut expres, atunci când a acordat posibilitatea suspendării inspecției fiscale, că **„Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.”**

Echipa de control precizează că suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 10.04.2019, aprobată prin Decizia de suspendare nr. 14 din 10.04.2019, a avut loc ca urmare a solicitărilor contestatoarei de amânare a inspecției fiscale parțiale pentru rambursarea TVA

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

aferentă lunii ianuarie 2019, până la data de 24.04.2019, înscrisă în adresa nr. 218/10.04.2019, înregistrată la AJFP- AIF X cu nr. 2217/10.04.2019, în care se motivează că „(...) măsurile primite prin Dispoziția nr. 72/08.04.2019, presupun implicarea echipei din Y Germania alături de echipa din X, necesitând mai mult timp pentru soluționare.”

Totodată se precizează că prin adrese transmise ulterior, petenta a mai solicitat amânarea îndeplinirii măsurilor din dispoziția de măsuri respectiv:

- prin adresa nr. 256/06.05.2019, înregistrată la A.J.F.P.- A.I.F. X cu nr. 262/06.05.2019 societatea solicită „amânarea răspunsului pentru Dispoziția nr. 72/08.04.2019, deoarece echipa care ne furniza informațiile referitoare la producție a părăsit compania, iar persoanele rămase în departamentul de producție lucrează la furnizarea informațiilor solicitate însă aceștia nu sunt suficient de instruiți.”;

- prin adresa din 28.05.2019, înregistrată la A.J.F.P.- A.I.F. X cu nr. 3137/ 28.05.2019 societatea solicită „amânarea răspunsului la Dispoziția nr. 72/08.04.2019, până la data de 28.06.2019, deoarece presupune implicarea echipei din Y Germania alături de echipa din X, necesitând mai mult timp pentru soluționare.”

Referitor la afirmația petentei că deoarece dispoziția privind dublul duratei inspecției fiscale are un caracter imperativ, nu există nicio rațiune pentru care legiuitorul ar fi acordat organului fiscal un termen de grație egal cu perioada legală a inspecției fiscale dacă oricum acesta ar putea dilata termenul de decădere prin intermediul suspendărilor, se reține că interpretarea textului de lege de către petentă este complet eronată, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut la art. 127 alin. (3) din Legea 207/2015 citat anterior, posibilitatea suspendării inspecției chiar și la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului, pe o perioadă de până la 3 luni, astfel că s-ar ajunge la situația absurdă în care societatea prin solicitarea de suspendare ar împiedica emiterea unei decizii de impunere și s-ar sustrage astfel de la efectuarea inspecției fiscale.

Organul de soluționare reține că potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat, referitor la care petenta invocă nulitatea, conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, unde se precizează:

**„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal**

*(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

*(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.*

*(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. (1), lit. b) din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

În speță, Decizia contestată cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil, iar așa cum am arătat mai sus, cele sesizate de petentă sunt nefondate, astfel că decizia nu este afectată de o gravă și evidentă eroare.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că sesizarea petentei că a fost depășit dublul duratei legale de desfășurare a inspecției fiscale este nefondată și se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere, urmând a se proceda la analiza pe fond a contestației.

## **B) PE FOND**

***B.1. Referitor la TVA în sumă de X6 lei cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin organele specializate, este dacă societatea are drept de deducere pentru TVA aferentă serviciilor prestate de Y GmbH, în condițiile în care în susținerea contestației petenta a prezentat documente noi, care nu au fost avute în vedere de către organele de control la data efectuării inspecției.***

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate echipa de control a constatat că operatorul economic a înregistrat în luna ianuarie 2019 achiziții intracomunitare de servicii de la Y GmbH în valoare de X12 lei (X13 Euro), în baza facturii M-20190001 din 28.01.2019, reprezentând cheltuieli cu deplasarea, masa și salariile aferente unui număr de 6 persoane, care, potrivit informațiilor și documentelor prezentate s-au deplasat la sediul societății X SRL, în intervalul 02.12.2018- 20.01.2019.

Pentru justificarea utilizării prestării serviciilor facturate de Y GmbH în folosul operațiunilor taxabile desfășurate de către X SRL, operatorul economic a prezentat în timpul inspecției fiscale parțiale următoarele documente:

- factura M-20190001 din 28.01.2019, în valoare de X13 Euro, X12 lei, emisă de Y GmbH;

- „Acord de alocare a costurilor și prestări servicii intercompanii” din data de 20.03.2018, încheiat între Y GmbH și X SRL, în care sunt enumerate 9 persoane, pentru care sunt menționate la modul general rolul acestora, și responsabilitățile pe care le au în baza acestui acord;

- tabelul anexat facturii M-20190001 din 28.01.2019, în valoare de X13 Euro, X12 lei, emisă de Y GmbH, în care se menționează persoanele care s-au deplasat în România, perioada de deplasare, determinarea „salariului total”;

- deconturile de cheltuieli de deplasare întocmite în data de 05.04.2019, în limba germană, pentru domnii T, S, P, B și L, care cuprind cheltuielii cu cazarea, masa, parcare, deplasări cu taxi, diurna și perioade de deplasare din luna ianuarie 2019. Organele de control menționează că valoarea deconturilor de cheltuieli întocmite pentru domnii B și L, nu se regăsesc ca fiind preluate în rubrica „cheltuieli de deplasare” din tabelul anexat facturii M-20190001 din 28.01.2019, fiind înscrise alte sume.

Urmare a analizei informațiilor din documentele prezentate, organele de control sesizează că pentru domnii L și T sunt înscrise în tabel două perioade de deplasare, una din luna decembrie 2018 și alta din luna ianuarie 2019, dar că pentru perioadele de deplasare din luna decembrie 2018, respectiv 02.12.2018-19.12.2018 înscrisă în dreptul d-lui L, și 16.12.2018-21.12.2018, înscrisă în dreptul d-lui T, nu au fost prezentate deconturi de

cheltuieli și nici alte documente justificative.

Deoarece X SRL nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea în scopul operațiunilor sale taxabile care dau drept de deducere, a serviciilor aferente deplasărilor în România efectuate de domnii T și L în luna decembrie 2018, în valoare cumulată de X14 Euro (X15 lei) înscrise în factura M-20190001 din 28.01.2019, emisă de Y GmbH, pentru TVA aferentă acestor servicii, în sumă de X6 lei, nu s-a acordat drept de deducere, la data de 31.01.2019 nefiind probat că este îndeplinită condiția de deductibilitate reglementată de prevederile art. 297 alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 297 alin. (4) lit. a)-c), art. 307 alin. (1), (2) și ale art. 326 alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

*a) operațiuni taxabile;*

*b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*

*c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;*

**art. 307 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. 331.*

*(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 316 alin. (4) sau (6).*

**art. 326 Plata taxei la buget**

*(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 316 va evidenția în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 301, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2) – (6).”*

Conform acestor prevederi legale orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere desfășurate. În cazul achizițiilor de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestării serviciilor în beneficiul său, pentru operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că persoana impozabilă care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită în România este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și dreptul de deducere în limitele și condițiile stabilite de art. 297-301 din Codul fiscal.

În motivarea contestației petenta afirmă că:

- nu a fost contestată realitatea serviciilor în discuție;
- pentru o perioadă imediat următoare celei în legătură cu care nu s-a acordat drept de

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



deducere a TVA, echipa de control a considerat că sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor facturate de către Y GmbH, pe motiv că au fost prezentate documente justificative (precum deconturi de cheltuieli, rapoarte de activitate);

- Societatea a anexat la contestație raportul de activitate pentru deplasările efectuate în luna decembrie precum și bilete de avion ce demonstrează deplasările efectuate în România de către domnii S și L în luna decembrie 2018;
- Societatea deține o factură emisă în conformitate cu prevederile Codului fiscal, și consideră că îndeplinește atât condițiile de fond cât și pe cele de formă impuse de Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în legătură cu achizițiile de servicii efectuate și are deci drept de deducere a TVA în sumă de X6 lei.

Se reține că anexat la contestației, societatea a transmis copii după următoarele documente:

- Raportul de activitate pentru dl T pentru perioada 16.12.2018-21.12.2018;
- Raportul de activitate pentru dl L pentru perioada 02.12.2018-19.12.2018;
- Documente de achiziție bilete de avion, pe ruta Dusseldorf-București, București- Dusseldorf, în perioada 16-21 decembrie 2018, pe ruta Dusseldorf-Bucuresti, București-Dusseldorf în perioada 02.12.2018-15.12.2018 și pe ruta București-Dusseldorf în data de 19.12.2018.

În ceea ce privește dreptul contestatarii de a prezenta documente noi în susținerea cauzei sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

*„Art. 276 Soluționarea contestației*

*(4) Contestatorul, intervenienții sau imputerniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

Având în vedere că societatea a depus în susținerea contestației fotocopii ale documentelor referitor la care organele de control au reținut în decizia contestată că nu au fost prezentate, și că organele de control au acordat drept de deducere pentru același tip de servicii prestate în luna ianuarie 2019 în baza unor documente justificative similare, pentru achizițiile de servicii înscrise în factura M-20190001 din 28.01.2019, emisă de Y GmbH, efectuate de domnii T și L în luna decembrie 2018, în valoare cumulată de X14 Euro (X15 lei) societatea contestatară beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În același sens s-au pronunțat și organele de inspecție fiscală prin Referatul nr. BVG \_AIF\_1 6251/04.11.2019, aflat la dosarul cauzei, aceștia precizând ca urmare a analizei documentelor noi prezentate de petentă că *„în baza acestor documente, echipa de inspecție fiscală constată că pentru serviciile facturate ca fiind aferente deplasărilor în România a domnilor T și L în luna decembrie 2018, în valoare cumulată de X14 Euro, respectiv X15 lei, au fost prezentate documente justificative privind achiziționarea acestora în scopul activității X SRL, fiind astfel îndeplinită condiția de fond pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA aferent, în suma de X6 lei, în conformitate cu prevederile art. 297 alin. (4) litera a) și punctului 67 alin (1) și (2) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (...)”*, drept urmare echipa de inspecție fiscală propunând admiterea contestației pentru TVA în sumă de X6 lei.

Astfel, având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei și propunerea organului de control, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

- „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”;*
- (2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului*

atacat.”

**urmează a fi admisă contestația formulată de SC X SRL, pentru TVA respinsă la deducere în sumă de X6 lei și pe cale de consecință se va anula parțial Decizia de impunere nr. F-X/27.08.2019 cu privire la TVA suplimentară în sumă de X6 lei.**

**B.2. Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA în sumă de X3 lei, aferentă achizițiilor de materii prime și materiale înregistrate în luna ianuarie 2019 în contul 301 „Materii prime”, în condițiile în care argumentele și documentele prezentate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de control au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială având ca obiect soluționarea cu control anticipat a solicitării de rambursare a soldului negativ al TVA în sumă de X2 lei, exprimată prin decontul lunii ianuarie 2019, înregistrat la A.J.F.P. X cu nr. INTERNT- 166554925-2019/25.02.2019.

Se precizează de către echipa de inspecție fiscală că în evidența financiară pentru luna ianuarie 2019 au fost înregistrate un număr mare de achiziții de bunuri înscrise în facturi emise de către furnizori interni și externi, în lunile octombrie, noiembrie și decembrie 2018, reprezentând 57,95 % din totalul achizițiilor înregistrate și declarate în luna ianuarie 2019 [(X10 lei +X16 lei)x 100/X17 lei]. Acestea au fost declarate în decontul de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii ianuarie 2019 astfel:

- la rândurile 6 și 19 „Regularizări privind achizițiile intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă)” suma de X10 lei, cu TVA aferentă în sumă de X18 lei;

- la rândul 32 „Regularizări taxă dedusă”, suma de 528.831 lei, cu TVA aferentă în sumă de X19 lei.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au respins la deducere TVA în sumă totală de **X3 lei**, aferentă achizițiilor de materii prime și materiale înregistrate în contul 301-*Materii prime*, în valoare de X20 lei, motivând că societatea nu a făcut dovada achiziționării lor în scopul realizării operațiunilor taxabile ale SC X SRL.

**În drept**, referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei de către o persoană înregistrată în scopuri de TVA sunt incidente dispozițiile art. 297, alin. (4) și art. 299 alin. (1) lit. a)-b) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 297 **Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

**a) operațiuni taxabile;**

**b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;**

**c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;**

**d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;**

**e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.**

**art. 299 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. 319, 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;**  
**b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1);”**

coroborat cu dispozițiile HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform căruia:

„67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

[...]

**69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.”**

Conform prevederilor legale mai sus citate, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația **să justifice că bunurile/serviciile au fost achiziționate în mod real și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv că serviciile au fost prestate în beneficiul său**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

Se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Pe cale de consecință, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

În susținerea contestației petenta afirmă că pentru stabilirea dreptului de deducere a TVA trebuie avute în vedere doar cele două condiții în funcție de care se apreciază existența dreptului de deducere a TVA prevăzute la art. 297 alin. 4 lit. a din Codul Fiscal) și la art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul Fiscal și că legislația privind TVA nu impune nicio condiție suplimentară pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA sau existența altor documente financiar-contabile în afara facturii.

Dar, contrar acestor susțineri, din interpretarea prevederilor art. 297 alin. (4) lit. a) și ale art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, reiese că petenta este ținută responsabilă să probeze utilizarea bunurilor/serviciilor în beneficiul său și pentru operațiunile

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

în taxabile sau scutite cu drept de deducere desfășurate.

Petenta susține că legislația TVA nu impune nicio condiție suplimentară privind exercitarea dreptului de deducere a TVA sau existența altor documente financiar-contabile în afara facturii și că orice altă referire la reglementari contabile nu este relevantă în stabilirea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate de persoanele impozabile, ori în speță, pentru verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art. 55 din 49 Codul de procedură fiscală, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

**„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.”*

Astfel, faptul că înscrisurile solicitate de inspectorii fiscali sunt prevăzute de legislația în vigoare privind contabilitatea de gestiune, și că petenta avea obligația să le întocmească și să le prezinte la control, este un element în plus în susținerea legalității cererilor formulate de către echipa de control.

În acest sens a dispus și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 398/16.02.2016, în care se reține faptul că „(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al. 5 Cod fiscal). Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază documente care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că achizițiile efectuate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura, ci să și demonstreze că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile respective.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține ca pertinentă observația inspectorilor fiscali că simplul fapt că societatea deține o factură nu constituie și o prezumție a realității prestării sau a utilizării în scop economic a serviciului/bunului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere, societatea trebuind să probeze cu certitudine că cerințele de fond pentru deducerea taxei au fost îndeplinite. Ori din analiza documentelor la dosar se constată că tocmai îndeplinirea acestor cerințe de fond nu au fost probate de către petentă.

În speță, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că X SRL utilizează două programe informatice de întocmire a evidenței contabile, independente, respectiv programul „SAGA” pentru întocmirea evidenței contabile financiare și un program denumit „B2” pentru întocmirea evidenței de gestiune, program gestionat de către o persoană

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



angajată a Y GmbH Germania, care transmite periodic rapoartele de producție în baza cărora sunt preluate producția în curs și producția terminată la sfârșitul lunii.

Potrivit informațiilor furnizate verbal în timpul inspecției fiscale de către salariații contribuabilului, în evidența contabilă de gestiune intrările de bunuri sunt înregistrate la data efectuării recepției bunurilor, în baza notelor de recepție și constatatare de diferențe întocmite în baza documentelor primare, respectiv facturi și avize de însoțire a mărfii, în mod independent de înregistrările efectuate în evidența financiară, în care, intrările de materii prime și materiale sunt înregistrate la data înscrisă în documentul în care este consemnată livrarea de bunuri sau/și servicii, de către furnizor, respectiv facturi, facturi simplificate, bonuri fiscale, avize de însoțire a mărfii.

În timpul inspecției fiscale SC X SRL a prezentat situația detaliată a intrărilor de materii prime și materiale înregistrate în evidența financiară (jurnalele de cumpărări întocmite pentru luna ianuarie 2019) dar nu a prezentat o situație detaliată a intrărilor de materii prime și materiale înregistrate în luna ianuarie 2019 în programul de gestiune „B2”, notele de recepție și constatatare de diferențe și nici bonurile de consum generate în programul de gestiune „B2” pentru a dovedi destinația achizițiilor de bunuri, astfel că nu s-a putut stabili fără echivoc legătura directă dintre toate achizițiile de bunuri și servicii înregistrate în evidența financiară în luna ianuarie 2019 și cele înregistrate în evidența contabilă de gestiune în aceeași perioadă și în consecință nu s-a putut stabili legătura cu operațiunile taxabile desfășurate de petentă (înregistrate în evidența contabilă financiară).

Organele de control sesizează că în conformitate cu prevederile OMFP 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, persoanele juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, inclusiv contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității, astfel încât aceasta să asigure în principal înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc.

Dar, în speță se reține că, X SRL utilizează două programe informatice de întocmire a evidenței contabile independente, și că aceasta a prezentat în timpul inspecției fiscale doar situația detaliată a intrărilor de materii prime și materiale înregistrate în evidența financiară, echipa de inspecție fiscală afirmând că astfel nu a avut posibilitatea să constate fără echivoc că achizițiile de materii prime și materiale înregistrate în evidența financiară au fost destinate procesului de producție, respectiv, că au fost înregistrate în programul de întocmire a evidenței de gestiune „B2”. În fapt X SRL nu a prezentat la control documente justificative privind corelarea intrărilor de materii prime și materiale înregistrate în luna ianuarie 2019 în evidența contabilă-financiară cu cele înregistrate în evidența contabilă de gestiune și eventualele reconcilieri efectuate în urma comparării înregistrărilor din cele două programe de întocmire a evidenței contabile.

**În drept**, potrivit reglementărilor contabile în vigoare, prevăzute în Legea contabilității 82/1991/R, Ordinul 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, Ordinul 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, Ordinul 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, pentru o societate care derulează activitate de producție, cum este cazul societății X SRL, dovada achiziționării bunurilor în interesul său precum și legătura directă și imediată între achizițiile și livrările/prestările sale o constituie evidența contabilă financiară și evidența contabilă de gestiune întocmite în baza documentelor contabile justificative specifice, reglementate și adaptate de către contribuabil (Factura, Nota de recepție și constatatare de diferențe, Bonul de consum etc.):

Legea contabilității 82/1991/R

„art. 1

(1) *Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele*

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

naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi.

[...]  
(6) Persoanele prevăzute la alin. (1) - (4) organizează și conduc, după caz, și contabilitatea de gestiune, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.

art. 2

(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile Financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate

„SECȚIUNEA 4.5- Active circulante

#### **4.5.2. Stocuri**

##### **Înregistrarea în contabilitate a stocurilor**

[...]  
**283. - (1) Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor.**

[...]  
**284. - (1) Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.**

**(2) În aplicarea alin. (1) este necesar să se asigure:**

**a) recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în entitate și înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignatie se recepționează și înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului;**

**b) în situația unor decalaje între aprovizionarea și recepția bunurilor care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea entității, se procedează astfel:**

-bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza recepției și a documentelor însoțitoare;

-bunurile sosite și nerecepționate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune;

**c) în cazul unor decalaje între vânzarea și livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieșiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel:**

-bunurile vândute și nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanțului;

-bunurile livrate, dar nefacturate se înregistrează ca ieșiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieșirea din gestiune potrivit legii;

**d) bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări și, respectiv, la ieșiri, atât în gestiune, cât și în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.”**

Ordinul nr. 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune

„ANEXA 1

**PRECIZĂRI privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune**

#### **1. Prevederi generale privind contabilitatea de gestiune**

Potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 629 din 26 august 2002, persoanele juridice prevăzute la art. 1 alin. (1) din lege au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, inclusiv contabilitatea

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

de gestiune adaptată la specificul activității.

Potrivit prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicată, răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității de gestiune adaptate la specificul activității revine administratorului sau altei persoane juridice care are obligația gestionării unității respective.

În funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate.”

Ordinul nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile

„Anexa 1- Norme generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile

A. Aspecte generale

**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).**

**21. Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în entitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.**

### **Grupa a III-a Bunuri de natura stocurilor**

#### **Notă de recepție și constatare de diferențe (Cod 14-3-1A)**

Nota de recepție și constatare de diferențe (NIR) servește ca:

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

Nota de recepție și constatare de diferențe se folosește ca document de recepție obligatoriu numai în cazul:

[...]

- bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;

[...]

În cazul în care bunurile materiale sosesc în tranșe, se întocmește câte un formular pentru fiecare tranșă, care se anexează apoi la factură sau la avizul de însoțire a mărfii.

În condițiile în care nu se înscriu datele valorice în Nota de recepție și constatare de diferențe, este obligatoriu ca acestea să se regăsească într-un alt document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a valorii bunurilor.

În situația în care se constată diferențe la recepție, entitățile trebuie să stabilească prin proceduri proprii informațiile care trebuie să fie înscrise în Nota de recepție și constatare de diferențe (ex: cantitatea și valoare constatate plus/minus, persoanele care au făcut recepția și alte mențiuni, în funcție de necesități).

#### **Bon de consum (Cod 14-3-4A)**

Bon de consum (colectiv - Cod 14-3-4/aA)

Bonul de consum servește ca:

- document de eliberare din magazie a materialelor;
- document justificativ de scădere din gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Se întocmește pe măsura eliberării materialelor din magazie pentru consum.”

În susținerea contestației petenta invocată principiile și decizii ale CJUE în cauze precum C-132/16 Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments EOOD, unde se precizează că în principiu trebuie să existe o legătură directă și imediată între achizițiile realizate și operațiunile taxabile generate și că dreptul de deducere a TVA presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția efectuată să facă parte din elementele constitutive ale prețului tranzacțiilor în aval care dau naștere dreptului de deducere (cazul C-29/08 SKF) și susține că „Conform principiilor de TVA, criteriile decisive pentru evaluarea existenței unei legături directe și imediate sunt (1) conținutul obiectiv al achizițiilor și faptul că (2) motivul exclusiv pentru efectuarea achizițiilor îl constituie urmărirea activității economice. Dacă achiziția în sine are sens sau nu, este irelevant din acest punct de vedere”. Prin aceste afirmații petenta induce ideea că pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA este suficient ca operatorul economic să desfășoare activitate economică și ca achizițiile pe care le înregistrează să fie specifice obiectului său de activitate, ori asta ar presupune, de exemplu, ca o societate de construcții să poată deduce TVA pentru achizițiile efectuate pentru ridicarea unei locuințe în beneficiul unor persoane fizice afiliate, asociați sau administratori ai acesteia, independent de faptul dacă acestea au fost generatoare de venituri taxabile sau nu (dacă societatea a emis facturi pentru beneficiari sau nu). Afirmația societății ignoră necesitatea de a se proba condiția de fond impusă de legiuitor pentru deducerea TVA și nu poate fi reținută de către organul de soluționare.

Astfel, dreptul de deducere al TVA nu se exercită în mod colectiv, pentru toate achizițiile înregistrate și toată activitatea desfășurată, ci individual, pentru fiecare achiziție de bunuri sau/și servicii efectuată, dacă și numai dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile de fond și formă reglementate de Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În cauză se reține că inspecția fiscală este o acțiune care se desfășoară ulterior derulării activității și proceselor economice și că aceasta se desfășoară în baza documentelor întocmite de persoana impozabilă, în care sunt consemnate operațiunile economice desfășurate, în conformitate cu prevederile Capitolului V din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Capitolul V- Verificarea documentară

**art. 148 Sfera și obiectul verificării documentare**

**(1) Pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară.**

**(2) Verificarea documentară constă în efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului, precum și pe baza oricăror informații și documente transmise de terți sau deținute de organul fiscal, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale.**

**art. 149 Rezultatul verificării documentare**

**(1) În situația în care, ca urmare a verificării documentare, organul fiscal constată diferențe față de creanțele fiscale, veniturile sau bunurile impozabile și/sau informațiile în legătură cu acestea declarate de contribuabil/plătitor, acesta înștiințează contribuabilul/plătitorul despre constatările efectuate. Odată cu înștiințarea, organul fiscal solicită și documentele pe care contribuabilul/plătitorul trebuie să le prezinte în vederea clarificării situației fiscale.”**

Aceasta presupune ca documentele prezentate de persoana impozabilă să permită verificarea trasabilității operațiunilor deja efectuate și identificarea situației de fapt fiscale, dar în cauză, în baza documentelor prezentate de societate nu s-a putut stabili fără echivoc legătura directă dintre toate achizițiile de bunuri și servicii înregistrate în evidența financiară în luna ianuarie 2019 și cele înregistrate în evidența contabilă de gestiune în aceeași perioadă și în consecință nu s-a putut stabili legătura cu operațiunile taxabile ale societății (înregistrate în evidența contabilă financiară).

Societatea face referire la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv la deciziile acesteia, care au ca scop clarificarea interpretării prevederilor directivelor europene privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, și precizează că interpretările date de această instanță europeană trebuie urmate de autoritățile fiscale din România în



vederea aplicării uniforme a legislației de TVA, ținându-se cont și de circumstanțele concrete ale fiecărui caz în parte. De asemenea, petenta face trimitere la prevederile art. 11 alin. (11) din Codul Fiscal, care dispune că „În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.”

Cu privire la aceste afirmații ale contestatarii, se reține că, într-adevăr, în contextul aderării României la Uniunea Europeană, legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată a fost modificată, fiind o transpunere a Directivei privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care are caracter obligatoriu pentru fiecare stat membru căruia i se adresează în ceea ce privește rezultatul care trebuie atins, dar permite autorităților naționale să aleagă forma și metodele de atingere a unui astfel de rezultat.

De asemenea, având în vedere obligativitatea directivelor, prin Tratatul de aderare, țara noastră s-a obligat să respecte acquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene, singura instanță competentă să interpreteze tratatele, precum și să se pronunțe cu privire la interpretarea și validarea dreptului derivat.

Cu toate acestea, trebuie precizat faptul că în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a lăsat la latitudinea statelor membre să își stabilească condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA, precum și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept. La paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

Din jurisprudența comunitară în materie, mai reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Petenta invocă decizia CJUE în Cauza C-110/94 INZO și susține că dreptul de deducere poate fi exercitat pe baza intenției de a realiza activități economice care dau drept de deducere a TVA și precizează că dat fiind faptul că a achiziționat materii prime și materiale specifice activității pe care o desfășoară, organele de control nu pot susține că atunci când a efectuat aceste achiziții, societatea nu a intenționat să realizeze activități care dau drept de deducere, respectiv fabricarea cuptoarelor, furnalelor și arzătoarelor și vânzarea acestora. Dar, așa cum am reținut anterior prin această hotărâre Curtea a mai statuat și că prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea

acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

Contestatoarea apreciază că prin abordarea sa, echipa de inspecție fiscală încalcă o serie de principii inerente sistemului comun al TVA, cum ar fi neutralitatea, proporționalitatea, principiul certitudinii impunerii.

Referitor la susținerea petentei privind o eventuală încălcare a principiului neutralității TVA aplicabil la nivelul tuturor statelor membre UE, ce impune ca deducerea TVA să fie permisă atât timp cât condițiile de fond sunt îndeplinite, chiar dacă persoana impozabilă nu a îndeplinit anumite condiții de formă, aceasta se constată ca nefondată deoarece în speță au fost vizate condițiile de fond ale operațiunilor, organele de control precizând că s-a respins la deducere TVA în sumă de X3 aferentă achizițiilor de materii prime și materiale înregistrate în contul 301-„Materii prime”, în valoare de X11 lei, pentru care „*nu s-a făcut dovada achiziționării lor în scopul realizării operațiunilor taxabile ale X SRL*”.

Prin invocarea jurisprudenței ICCJ din Decizia nr. 1281 pronunțată în dosarul nr. 7658/2/2012 și a deciziilor CJUE în cazurile C-349/96 Card Protection Plan, C-498/99 Town & County Factors, contestatoare revine iar la aspecte privind îndeplinirea condițiilor de formă obligatorii pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA, dar condițiile de formă nu au făcut obiectul constatărilor fiscale consemnate de către echipa de inspecție în Raportul de inspecție fiscală nr .F-X/27.08.2019 și în Decizia de impunere nr F-X/27.08.2019.

De asemenea, cu privire la susținuta încălcare a principiului certitudinii impunerii, se reține că normele juridice din legislația internă privind deductibilitatea TVA sunt clare și prevăd că persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază documente care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere, persoana impozabilă fiind ținută responsabilă să probeze că îndeplinește cele două condiții.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 73, alin. (1) din Legea 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.”*

Cât privește susținuta încălcare a principiului proporționalității, reținut de CJUE în Cauzele C-409/04 Teleos, cazurile reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, organul de soluționare reține că solicitările echipei de control sunt în conformitate cu legislația internă fiscală și contabilă și nu stabilesc „condiții suplimentare care să îngreudească sau să limiteze” dreptul de deducere și că tratamentul fiscal aplicat de către echipa de control a fost cauzat de faptul că aceasta nu deținea informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, beneficiar al operațiunilor efectuate, este îndreptățită să deducă TVA.

Afirmația petentei că solicitările echipei de inspecție fiscală ar constitui condiții suplimentare impuse care „(...) ar putea afecta o activitate de producție precum cea desfășurată de Societate, în sensul în care, dacă aceasta din urmă ar acționa într-o manieră prudentă și ar constitui stocuri pentru anumite produse, în vederea asigurării necesarului de producție, echipa de inspecție fiscală ar putea încerca să susțină faptul că Societatea nu ar avea drept de deducere a TVA aferentă acestor achiziții deoarece nu poate proba necesitatea (imediată) a acestor achiziții” este nefondată întrucât în timpul controlului inspectorii fiscali au constatat că societatea lucrează în baza contractelor încheiate cu clientul unic Y GMBH, pe bază de comandă și că activitatea de producție este una planificată pe o perioadă de cel puțin 6 luni. Se reține că în cauză constatările efectuate privind neîndeplinirea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere al TVA nu se referă la stocurile înregistrate de către societate în perioade anterioare lunii ianuarie 2019, ci doar la cele înregistrate în cursul acestei luni.

Societatea afirmă în susținerea contestației că respectă prevederile legale aplicabile în

ceea ce privește dreptul de deducere, respectiv că îndeplinește atât condițiile de formă, deține facturi conforme, cât și pe cele de substanță, bunurile au fost efectiv livrate de către furnizori, nefiind constatate ca nereale achizițiile de bunuri, ori așa cum precizează organele de control, acestea nu au avut posibilitatea să constate fără echivoc că achizițiile de materii prime și materiale înregistrate în evidența financiară au fost destinate procesului de producție, nefiind prezentate la control documente justificative privind corelarea intrărilor de materii prime și materiale înregistrate în luna ianuarie 2019 în evidența contabilă-financiară, cu cele înregistrate în evidența contabilă de gestiune și eventualele reconcilieri efectuate în urma comparării înregistrărilor din cele două programe de întocmire a evidenței contabile.

Referitor la precizarea organelor de control că respingerea dreptului de deducere a TVA în legătură cu aceste achiziții de materii prime și materiale, „*nu reprezintă o anulare a dreptului de deducere al TVA aferentă achizițiilor de materii prime și materiale care au fost înglobate în produsele finite, în produsele aflate în curs de execuție, sau se află în stoc la data de 31.01.2019, potrivit documentelor justificative legale*”, petenta afirmă că organele de control „*ar sugera faptul că pentru o parte din achizițiile de materii prime/materiale în discuție, Societatea are drept de deducere a TVA în baza documentelor justificative prezentate, fără a menționa totuși care sunt acestea*”. Ori în speță organele de control au avut în vedere prevederile art. 301 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că societatea poate să își exercite dreptul de deducere al TVA aferent achizițiilor pentru care nu s-a probat îndeplinirea condițiilor de fond în luna ianuarie 2019, în termenul de prescripție prevăzut de Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin decontul de TVA întocmit în perioada în care îndeplinește aceste condiții sau printr-un decont ulterior:

**„Art. 301 Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă**

*(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală. Prin excepție, în cazul în care pe perioada inspecției fiscale la furnizori organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit. În acest caz, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii.”*

În motivarea contestației, petenta mai susține că neprezentarea anumitor documente financiar-contabile a fost cauzată de anumite limitări provenite din implementarea programului de gestiune B2, dar că între timp aceste limitări au fost eliminate și că societatea poate printa astfel de documente precum note de recepție și constatare de diferențe sau bonuri de consum.

Se reține că ulterior susținerii orale a contestației, în completarea contestației petenta a depus la DGRFP X adresa nr. 1236/17.01.2020, în care descrie la modul general un proces de aprovizionare și un circuit al documentelor de achiziție de bunuri indicând anumite etape ale acestuia și anexează documente pentru a exemplifica o achiziție internă și una externă.

Ca urmare a analizei documentelor prezentate suplimentar, organele de control au constatat următoarele:

#### **Exemplul nr. 1**

- NIR WE0000187495, nu are dată de întocmire, data listării fiind 12.12.2019;
- în Fișa de magazie întocmită pentru produsul K-21545-02, la data de 03.10.2018 stocul este negativ, 7 buc iar în data de 08.01.2019 este înregistrată factura furnizorului RE00157 din 27.11.2018 prin care a fost achiziționată materia primă (DAF-1305HR15), În baza Notei de recepție WE0000187495 este operată în data de 03.12.2018 intrarea în gestiune pentru 7 buc. produs K-21545-02, tip DAF-1305HR15, iar în 05.12.2018

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

este operată ieșirea din gestiune a unui număr de 7 buc (6+1), fără a fi indicat documentul contabil în baza căruia s-a operat înregistrarea;

- Avizul de însoțire a mărfii nr. 161402 și factura nr. 162819 emise către client au înscrisă ca dată de întocmire, data de 21.12.2018;
- Conform documentului de transport CMR și documentelor packing- list anexate, marfa a fost transportată clientului în data de 4.01.2019.

Din cele prezentate mai sus rezultă că în evidența de gestiune au fost înregistrate ieșirile de stocuri în data de 05.12.2018 în timp ce documentele care au stat la baza acestor înregistrări, au fost întocmite în data de 21.12.2018 și iar transportul s-a efectuat în 04.01.2019.

Inspectorii fiscali sesizează că X SRL nu a făcut dovada unor evidențe extracontabile privind mărfurile ieșite din gestiune și netransportate la client.

### **Exemplul nr. 2**

- NIR WE0000187984, nu are dată de întocmire, data listării fiind 12.12.2019;
- în Fișa de magazie întocmită pentru produsul KB-072097-A, în data de 09.02.2019 este înregistrată factura furnizorului RE00620 din 08.01.2019 prin care a fost achiziționat produsul KB-072097-A iar Nota de recepție WE0000187495 este operată în data de 14.01.2019;
- Factura întocmită pentru livrarea bunurilor are nr. 162858/30.01.2019,
- Conform documentului de transport CMR și documentelor packing- list anexate, marfa a fost transportată clientului în data de 12.02.2019.

În baza documentelor prezentate de către contribuabil, echipa de inspecție fiscală constată următoarele:

- în evidența de gestiune au fost înregistrate ieșiri pentru stocuri inexistente (înregistrarea de stocuri negative);
- pentru intrările de materii prime au fost înregistrate în fișa de magazie atât notele de recepție și constatare de diferențe cât și facturile emise de furnizori, în unele cazuri (exemplul 1) la o dată ulterioară livrării produselor finite clientului.

Referitor la aceste documente care ar fi imprimate din programul B2, organele de inspecție fiscală fac precizarea că societatea X SRL prezintă pentru exemplificare documente și înregistrări efectuate în contabilitatea de gestiune dar nu prezintă legătura dintre evidența contabilă de gestiune și evidența contabilă financiară și corelațiile între acestea. Echipa de control a analizat documentele depuse de contestatoare în susținerea cauzei, și reiterează faptul că acestea nu sunt în măsură să schimbe constatările privind justificarea exercitării dreptului de deducere al TVA în sumă de X3 lei.

Contestatoarea declară că „*În momentul în care este primită factura, aceasta este la rândul ei înregistrată în B2 și trimisă împreună cu restul documentelor aferente la firma de contabilitate*”, dar nu precizează dacă între cele două evidențe contabile întocmite se face vreo comparație, sau reconciliere.

Această declarație este contrazisă de faptul că în evidența financiară întocmită pentru luna ianuarie 2019 au fost înregistrate achiziții intracomunitare de bunuri în valoare de X10 lei, înscrise în facturi emise de către furnizorii externi în perioade anterioare lunii ianuarie 2019 (trim al IV-lea 2018), reprezentând 72,6195% din totalul achizițiilor intracomunitare înregistrate în evidența financiar-contabilă în luna ianuarie.

Echipa de inspecție fiscală mai precizează că pentru materiile prime și materialele în cauză nu au fost prezentate documente justificative privind locul în care s-au aflat în perioada cuprinsă între data emiterii facturilor de către furnizori și data la care au fost înregistrate în evidența contabilă- financiară de către X SRL, acestea nefiind înregistrate în conturi de stocuri în curs de aprovizionare sau în curs de recepționare, în conturi de stocuri aflate în custodie la terți și nici nu au fost menționate în documentele întocmite cu ocazia inventarierii patrimoniului la 31.12.2018, prezentate în timpul inspecției fiscale parțiale ca fiind în stocul de materii prime și materiale înregistrat în programul de întocmire a evidenței contabile de gestiune „B2”.

Date fiind cele anterior prezentate, în condițiile în care argumentele și documentele



prezentate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1) și ale art 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

*„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.*

*art. 279 Soluții asupra contestației*

*(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile punctului 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că „*Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*”

**urmează a se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC X SRL împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/27.08.2019**, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/27.08.2019, **cu privire la TVA în sumă de X3 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **D E C I D E:**

**1) Admiterea contestației** formulate de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/27.08.2019, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/27.08.2019, **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X6 lei** și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru TVA suplimentară în sumă de X6 lei.

**2) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de SC X SRL împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/27.08.2019**, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/27.08.2019, **cu privire la TVA în sumă de X3 lei, din care suma de X2 lei reprezintă TVA respinsă la rambursare.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.