

DECIZIA NR. 1670/2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L.-în insolvență, din mun. X, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 22996/28.06.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 3618/27.06.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 22996/28.06.2019, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2014, având domiciliul fiscal în mun. X, str. X, nr. 14, cam. 1, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 26862/11.06.2019, 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/23.04.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.04.2019 și **are ca obiect suma totală de X1 lei, din care X2 lei TVA și X3 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.**

Având în vedere că Decizia de impunere nr. F-X/23.04.2019 a fost corectată prin Decizia nr. F-X/29.07.2019, fiind efectuate corecții ale unor erori materiale (eroare la calculul aritmetic al componentei TVA stabilită suplimentar, deficiențele fiind motivate în fapt și în drept în actul administrativ fiscal contestat), care au influențat cuantumul total al TVA stabilită suplimentar înscrisă inițial în Decizia de impunere, de X2 lei, prin decizia modificată TVA suplimentară de plată fiind de **X4 lei, suma TVA care va face obiectul analizei din prezenta decizie este X4 lei (obligații totale contestate X5 lei).**

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/23.04.2019, respectiv data de **24.04.2019**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la oficiul poștal, respectiv **10.06.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe plicul cu care a fost transmisă contestația în original.

Contestația este formulată prin administrator PDI 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 administrator.

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/23.04.2019, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea totală a acestui act administrativ fiscal cu privire la suma de X1 lei, din care X2 lei TVA și X3 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Având în vedere faptul că **Decizia de impunere nr. F-X/23.04.2019** a fost corectată material prin Decizia nr. F-X/29.07.2019, organului de soluționare a solicitat petentei cu adresa nr. 22996/07.08.2019, transmisă prin poștă cu confirmare de primire (pentru care s-a confirmat primirea în 11.09.2019), să precizeze dacă înțelege să conteste actul în forma în care a fost modificat prin procedura de îndreptare a erorilor materiale.

Societatea nu a dat curs acestei solicitări, dar având în vedere faptul că prin contestația

înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 26862/11.06.2019, 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/23.04.2019, aceasta aduce motivații și cu privire la sumele care au fost omise la calculul aritmetic din această decizie, organul de soluționare se va pronunța și asupra acestor sume.

Pe linie de procedură, petenta consideră că inspecția fiscală s-a efectuat cu încălcarea unor principii esențiale care guvernează activitatea organelor de control în raport cu contribuabilul, și anume:

- a) Principiul rolului activ al organelor de control fiscal- art. 7 din Legea 207/2015;
- b) Principiul aflării adevărului și stabilirii unei situații de fapt și de drept reale și obiective, bazată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză- art. 7 și art. 14 din Legea 207/2015;
- c) Principiul bunei-credințe a organelor de control în raport cu contribuabilul- art. 12 din Legea 207/2015;
- d) Exercițarea dreptului de apreciere în cadrul unor limite rezonabile, echitabile și cu asigurarea unei proporții juste între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia- art. 6 alin. (2) din Legea 207/2015;
- e) Principiul bunei credințe prezumate a contribuabilului- art. 12 din Legea 207/2015.

Pe fond, petenta precizează că îndeplinește condițiile legale pentru recunoașterea cheltuielilor, deține facturi completate corespunzător, cerințele pentru recunoașterea deductibilității cheltuielilor și a TVA-ului fiind îndeplinite atât sub aspect formal, prin prezentarea de documente justificative, cât și sub aspectul fondului, prin existența mărfurilor și realizarea veniturilor și a taxei pe valoarea adăugată colectată.

Societatea susține că nu-i poate fi transferată și imputată culpa anumitor furnizori menționați în actele întocmite de către organele de inspecție fiscală, de a nu-și declara veniturile și TVA colectată în declarațiile fiscale.

Totodată, contestatara învederează că organele de inspecție fiscală nu au întreprins demersuri pentru impunerea acelor furnizori care nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, mulțumindu-se să stabilească această obligație numai în sarcina sa.

Reprezentanta societății afirmă că practica constantă a C.J.U.E. și a instanțelor naționale a constatat că unui contribuabil nu i se poate refuza un drept de deducere decât dacă, în baza unor dovezi obiective, se arată că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere face parte dintr-un lanț tranzacțional implicat într-o fraudă fiscală și face trimitere la jurisprudența europeană în cauzele conexe C-80/2011 și C-142/2011 MAHAGEBEN KFT și PETER DAVID și în cauza C-X43/11/BONIK EOOD.

În susținerea pe fond a contestației petenta aduce următoarele argumente:

1. Relația comercială cu SC GF SRL este una reală, declarată în mod corespunzător, iar faptul că această societate nu și-a îndeplinit obligațiile legale de a declara vânzările în Declarația 394 nu are nicio relevanță;
2. Cu privire la înregistrarea în contul 607- „Cheltuieli privind mărfurile”, respectiv estimarea unui prejudiciu raportat la valoarea totală a mărfurilor în sumă de X6 lei, societatea acuză că organele fiscale nu au luat în considerare documentele prezentate și explicațiile date;
3. Cu privire la decontarea cheltuielilor legate de achizițiile de combustibil și materiale de construcții, se precizează că nu au fost avute în vedere explicațiile date și înscrisurile prezentate;
4. În ceea ce privește achizițiile intracomunitare de la societățile A Bulgaria, S KFT Ungaria, MC KFT Ungaria, W SRL Bulgaria, Y Bulgaria, petenta susține că operațiunile au fost reale iar verificările trebuiau realizate prin culegerea de informații de la furnizori. Societatea precizează că din cauza unor probleme logistice nu a fost în măsură să predea la timp documentele contabile, însă consideră că acestea puteau fi obținute de la furnizori. Cu

privire la caracterul real al operațiunilor dintre X SRL și societățile A Bulgaria, S KFT Ungaria, MC KFT Ungaria, contestatara precizează că s-au făcut verificări de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală 7 Sibiu, înscrise în Procesul verbal nr. 10484 din data de 19.01.2017;

5. Referitor la operațiunile comerciale derulate cu SC F SRL și SC L SRL, contestatara precizează că echipamentele frigorifice există, se află în posesia societății și au fost utilizate potrivit destinației lor. Aceasta consideră că echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să întreprindă o verificare mai amănunțită la cele două societăți comerciale, în sensul că există cu siguranță o serie de agenți economici care au mai efectuat achiziții de la acestea și care le-au declarat în D 394 (ca achiziție), apărând ca NECONCORDANȚE în D 394 întrucât furnizorii nu au declarat livrările.

Societatea învederează că diferențele stabilite de organele de inspecție fiscală au rezultat din anularea unilaterală a costurilor/cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată (TVA deductibilă) aferentă mărfurilor aprovizionate și ulterior vândute, nefiind anulate veniturile din vânzarea mărfurilor și nici taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă.

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/23.04.2019, 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. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, din care X2 lei TVA, perioada verificată fiind 15.04.2014-31.12.2018, și X3 lei impozit pe veniturile micro-întreprinderilor, perioada verificată fiind 21.05.2014-31.12.2018.

Conform documentelor anexate la dosarul contestației, Decizia de impunere nr. F-X/23.04.2019 a fost **corectată material prin Decizia nr. F-X/29.07.2019**, fiind efectuate corecții ale unor erori materiale, care au influențat cuantumul total al TVA stabilită suplimentar înscrisă inițial în Decizia de impunere, de X2 lei, prin decizia modificată TVA suplimentară de plată fiind de **X4 lei**. Organele de control precizează că diferența a fost cauzată de o eroare la calculul aritmetic al componenței TVA stabilită suplimentar, deficiențele fiind motivate în fapt și în drept în actul administrativ fiscal contestat. Decizia corectată a fost înaintată contribuabilului prin poștă cu confirmare de primire, iar societatea a confirmat primirea la data de 05.08.2019.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.04.2019, 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/23.04.2019 contestate, se precizează că inspecția a fost demarată urmare a analizei de risc efectuate după publicarea în BPI-ul nr. 4655/05.03.2019 a Notificării privind deschiderea procedurii generale de insolvență la SC X SRL, în baza Legii nr. 85/2014, potrivit sentinței civile nr. 189/18.02.2019 pronunțată de Tribunalul X în dosarul nr. 3929/62/2018.

S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata al fructelor și legumelor” cod CAEN 4631.

Urmare a verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

1) În luna septembrie 2014, în evidența financiar-contabilă a societății au fost înregistrate cheltuieli cu mărfurile, rulaj debitor cont 607- „Cheltuieli privind mărfurile”, prin creditarea contului 371- „Mărfuri”, în valoare de X7 lei (prin nota contabilă din data de 30.09.2014).

Din totalul sumei de X7 lei, s-a stabilit că doar valoarea de X8 lei reprezintă descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute.

Organele de control precizează că potrivit constatărilor cuprinse în Procesul verbal nr. 9080/28.07.2016 încheiat de DRAF 7 Sibiu, diferența de X9 lei înregistrată în contul 607 la data de 30.09.2014 reprezintă „descărcarea de gestiune aferentă mărfurilor aflate scriptic în soldul contului 371 și faptic stocul este zero”. Informațiile privind natura cheltuielilor în sumă de X9 lei au fost furnizate prin nota explicativă solicitată de inspectorii antifraudă domnului N

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

Marian Nicolac, în calitate de persoană responsabilă cu evidența financiar-contabilă și doamnei P Ildiko, care a avut calitatea de administrator al societății până la data de 20.11.2018.

Explicațiile reprezentanților societății nu au fost susținute, nici în timpul controlului inopinat efectuat de inspectorii antifraudă, și nici cu ocazia inspecției fiscale parțiale, de documente din care să rezulte destinația mărfurilor în valoare de X9 lei, respectiv modul în care au fost utilizate aceste bunuri.

Având în vedere faptul că lipsa în gestiune a mărfurilor este asimilată livrărilor de bunuri, conform prevederilor art. 128 alin. (1) lit. a) și alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea TVA aferentă, în conformitate cu prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 alin. (1) din același act normativ, fiind determinată TVA colectată suplimentar, la data de 30.09.2014, în sumă totală de **X10 lei**.

Totodată, organele de control au asimilat veniturilor lipsa în gestiune a mărfurilor, veniturile în sumă de X9 lei fiind incluse în baza de impozitare a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, în conformitate cu prevederile art. 112³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a inspecției a fost determinat un impozit suplimentar pe veniturile microîntreprinderii, în sumă de **X11 lei** (X9 lei x 3%), în conformitate cu prevederile art. 112⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2) Echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că în trimestrul I al anului 2015 societatea verificată a declarat prin decontul de taxă pe valoarea adăugată, TVA colectată în sumă de X12 lei, dar, așa cum rezultă din documentele puse la dispoziție- facturi primite, facturi emise, jurnale de vânzări și cumpărări, în această perioadă fiscală societatea verificată avea obligația colectării TVA în sumă de X13 lei, sumă ce se compune din:

- luna ianuarie 2015: TVA colectată din vânzări la intern în sumă de X14 lei;
- luna februarie 2015: TVA colectată din vânzări la intern în sumă de X15 lei, la care se adaugă suma de X16 lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor intracomunitare;
- luna martie 2015: TVA colectată din vânzări la intern în sumă de X17 lei, la care se adaugă suma de X18 lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor intracomunitare.

Urmare a aspectelor de fapt constatate, în conformitate cu prevederile art. 156² și art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea TVA suplimentară în sumă de **X19 lei**.

3) Organele de control precizează că administratorul societății nu a prezentat în integralitate documentele primare care au stat la baza înregistrărilor în evidența financiar-contabilă, respectiv nu au fost prezentate în integralitate facturi de achiziție de mărfuri din țară și facturi de achiziție de mărfuri intracomunitare.

Din deconturile de taxă pe valoarea adăugată depuse în perioada mai 2014- decembrie 2014, rezultă faptul că în această perioadă societatea a dedus TVA în sumă de **X20 lei** aferentă unor achiziții atât din țară cât și din Comunitatea Europeană (Ungaria și Bulgaria).

Deși administratorul a fost notificat în repetate rânduri să prezinte documentele aferente anului 2014, acesta nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală documentele primare de achiziție- facturile care au stat la baza înregistrărilor în evidența financiar-contabilă, fiind prezentate doar jurnalele pentru cumpărări și jurnalele pentru vânzări, balanțele de verificare și facturile emise către clientul SC GF SRL- societate cu care X SRL se află în relații de afiliere.

În ceea ce privește taxa dedusă de societate în anul 2014, prin Procesul verbal nr. 9080/28.07.2016 încheiat de Direcția Regională Antifraudă Fiscala 7 Sibiu, inspectorii antifraudă au estimat TVA fără drept de deducere în sumă de X21 lei, având în vedere următoarele considerente:

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

A. Prin decontul de TVA- declarația cod 300 aferentă trim. II 2014, SC X SRL declară achiziții de X22 lei, TVA aferentă X23 lei, iar potrivit declarației informative cod 394, achizițiile în sumă de X22 lei, TVA X23 lei, sunt declarate a fi efectuate de la SC GF SRL.

Așa cum rezultă din documentele financiar- contabile puse la dispoziție, societatea verificată nu înregistrează în evidența contabilă achiziții de la SC GF SRL și nici SC GF SRL nu declară prin declarația cod 394 livrări către SC X SRL.

Inspectorii fiscali au solicitat societății GF SRL fișa clientului X SRL de unde a reieșit faptul că societatea afiliată SC GF SRL nu a înregistrat în evidența contabilă, în trim. II 2014, livrări către SC X SRL.

B. În trim. III 2014 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X24 lei, sumă ce se compune din: X25 lei aferentă achizițiilor de combustibil și suma de X26 lei aferentă achizițiilor de materiale de construcții.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, inspectorii antifraudă au solicitat explicații scrise reprezentantului legal al societății, iar prin nota explicativă dată de doamna P Ildiko, aceasta a menționat faptul că „*societatea nu deține mijloace de transport înregistrate de societatea X SRL, nu a completat foi de parcurs pentru evidența km parcurși și a consumului de carburant*”. De asemenea, s-a constatat faptul că materialele de construcții nu au fost utilizate în folosul desfășurării activității societății, fiind încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

C. În data de 30.10.2014 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în contul 267 „Creanțe imobilizate” suma de X27 lei și în contul 4426 „TVA deductibilă” suma de X29 lei, în corespondență cu contul 401 „Furnizori” (total X29 lei). Pentru aceste înregistrări contabile societatea verificată nu a prezentat un document justificativ, administratorul societății afirmând în scris că înregistrările au fost efectuate „*în baza unei facturi emise de către societatea L SRL reprezentând un sistem frig, care urma să fie instalat la punctul de lucru al societății verificate, dar din motive financiare nu s-a materializat iar factura respectivă a fost anulată*”.

Deoarece TVA în sumă de X29 lei a fost dedusă prin decontul de TVA aferent trim. IV 2014 dar societatea nu deține un document justificativ, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de X29 lei a fost respinsă la deducere.

Având în vedere informațiile furnizate de DRAF 7 Sibiu, cele constatate cu prilejul inspecției fiscale și dispozițiile art. 6 din Legea nr. 82/1191 republicată, ale art. 6 și art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **X20 lei**.

4) Din analiza jurnalelor pentru cumpărări și a deconturilor de TVA aferente anului 2016, organele de control au constatat următoarele:

– în luna noiembrie 2016 societatea a dedus TVA în sumă de X30 lei, iar potrivit jurnalului de cumpărări și declarației cod 390 aferente lunii noiembrie 2016, aceasta a înregistrat achiziții de la MC K.F.T. Ungaria, cod TVA HU 11596013, în valoare de X31 lei, TVA X30 lei;

– în luna decembrie 2016 societatea a dedus TVA în sumă de X32 lei, iar potrivit jurnalului de cumpărări și declarației cod 390 aferente lunii decembrie 2016, aceasta a înregistrat achiziții de la MC K.F.T. Ungaria, în valoare de X33 lei, TVA X32 lei.

Deoarece societatea verificată nu a prezentat facturile care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă de la furnizorul MC K.F.T., aceasta nu îndeplinește condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de **X34 lei**.

Așa cum rezultă din jurnalele pentru cumpărări și din deconturile de TVA aferente anului 2017:

– în luna februarie 2017 societatea a dedus TVA în sumă de X35 lei, iar potrivit

jurnalului de cumpărări și declarației cod 390 aferente lunii februarie 2017, aceasta a înregistrat achiziții de la MC K.F.T. Ungaria, în valoare de X36 lei, TVA X35 lei;

- în luna martie 2017 societatea a dedus conform declarației cod 300, TVA în sumă de X74 lei, dar în jurnalul de cumpărări aferent lunii martie 2017 nu sunt înregistrate achiziții taxabile din țară sau Comunitate;

- în luna aprilie 2017 societatea a dedus TVA în sumă de X37 lei, iar potrivit jurnalului de cumpărări și declarației cod 390 aferente lunii aprilie 2017, aceasta a înregistrat achiziții de la MC K.F.T. Ungaria, în valoare de X38 lei, TVA X37 lei;

- în luna mai 2017 societatea a dedus, conform declarației cod 300-decont TVA, TVA în sumă de -X39 lei. În jurnalul de cumpărări aferent lunii mai 2017 a fost înregistrată doar valoarea de -X27 lei, TVA aferentă -X28 lei, furnizorul menționat fiind SC L SRL, nefiind înregistrate alte achiziții taxabile din țară sau din Comunitate. În declarația cod 390 și în decontul de TVA au fost declarate aferent lunii mai 2017 achiziții intracomunitare de la MC K.F.T. Ungaria, în valoare de X40 lei, TVA X41 lei. Pentru achizițiile înregistrate de la furnizorul MC K.F.T. Ungaria nu au fost prezentate documente justificative, acestea nefiind evidențiate în jurnalul de cumpărări.

Deoarece societatea verificată nu a prezentat documentele de achiziție înregistrate în evidența contabilă de la furnizorul MC K.F.T. și nici documente care să justifice TVA dedusă în lunile martie 2017 și mai 2017, TVA în sumă de **X42 lei** a fost respinsă la deducere.

Așa cum rezultă din jurnalele pentru cumpărări și din deconturile de TVA aferente anului 2018:

- în luna martie 2018 societatea a dedus prin decontul de taxă TVA în sumă de X43 lei, dar în jurnalul de cumpărări aferent lunii martie 2018 nu sunt înregistrate achiziții taxabile din țară sau Comunitate. Nu au fost prezentate organului de control documente de achiziție pentru justificarea TVA dedusă în sumă de X43 lei;

- în luna aprilie 2018 societatea a dedus prin decontul de taxă TVA în sumă de X44 lei. Așa cum rezultă din jurnalul de cumpărări și din declarația cod 390, aferente lunii aprilie 2018, în această lună au fost înregistrate achiziții de la W SRL Bulgaria, cod TVA BG20331440, în valoare de X45 lei, TVA X46 lei și de la Y Bulgaria cod TVA BG 201031X43, în valoare de X44,27 lei, TVA X47 lei. Nu au fost puse la dispoziția organului de control documente de achiziție pentru justificarea TVA dedusă în sumă de X44 lei;

- în perioada mai 2018- septembrie 2018 societatea a dedus prin deconturile de taxă TVA în sumă de X48 lei, dar în jurnalele de cumpărări aferente lunilor mai 2018- septembrie 2018 nu sunt înregistrate achiziții taxabile din țară sau Comunitate. Nu au fost prezentate organului de control documente de achiziție pentru justificarea TVA dedusă în sumă de X48 lei;

- în luna octombrie 2018 societatea a dedus prin decontul de taxă TVA în sumă de X49 lei. Așa cum rezultă din jurnalul de cumpărări și din documentele puse la dispoziție, societatea verificată a înregistrat facturi de achiziție marfă de la furnizorul SC GF SRL X în sumă de X50 lei, TVA aferentă X51 lei, pe care le-a cuprins și în declarația cod 394, dar prin declarația cod 394 depusă de SC GF SRL pentru luna octombrie 2018, acesta nu a declarat livrări către SC X SRL. Urmare a solicitărilor transmise de către organele de control, societatea a prezentat facturile emise de SC GF SRL, de la nr. 3/15.10.2018 la nr. 11/30.10.2018, drept pentru care organele de control au recunoscut dreptul de deducere pentru TVA aferentă.

Pentru TVA în sumă de X52 lei (X49 lei- X51 lei) societatea verificată nu a prezentat documente justificative. Mai mult, în luna octombrie 2018 nu au fost înregistrate și declarate livrări de marfă;

- în luna noiembrie 2018 a fost dedusă prin decontul de taxă TVA în sumă de X53 lei. În jurnalul de cumpărări aferent lunii noiembrie 2018 sunt înregistrate achiziții taxabile din țară dar nu au fost puse la dispoziția organului de control documente de achiziție pentru justificarea TVA dedusă în sumă de X53 lei;

- în luna decembrie 2018 a fost dedusă prin decontul de taxă TVA în sumă de X54 lei. În jurnalul de cumpărări aferent lunii decembrie 2018 sunt înregistrate achiziții taxabile din

țară dar nu au fost puse la dispoziția organului de control documente de achiziție pentru justificarea TVA dedusă în sumă de X54 lei.

Deoarece societatea verificată nu a prezentat documentele de achiziție înregistrate în evidența contabilă de la furnizorii W SRL Bulgaria, cod TVA BGX, Y Bulgaria cod TVA BG Z și nici documente care să justifice TVA dedusă de la intern în lunile martie 2018 și mai 2018-decembrie 2018, organele de control au constatat că nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de **X55 lei**.

Echipa de inspecție fiscală precizează că a solicitat prin repetate notificări înaintate administratorului societății, prezentarea documentelor primare care au stat la baza înregistrărilor în evidența financiar-contabilă și a documentelor financiar-contabile din perioada supusă verificării, dar că, până la finalizarea raportului de inspecție fiscală, administratorul societății, d-na PDI, nu a prezentat toate documentele solicitate.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 146, alin. (1) lit a) și lit. e) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015 și cu prevederile art. 299, alin. (1) lit b) și lit. e) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **X56 lei**.

5) În luna iunie 2017, societatea a dedus TVA în sumă de X57 lei în baza unei facturii de avans emisă de SC F SRL Cristuru Secuiesc CUI ROX, în valoare totală de X58 lei, sumă care nu a fost achitată furnizorului.

Pentru justificare a fost prezentat contractul de vânzare nr. 533/01.06.2017 având ca obiect „cameră frigorifică cu unitate de răcire, agregate de răcire și un spațiu amenajat ca loc de birou”. Prețul camerei frigorifice, prevăzut în contract este de X59 lei, plus TVA. La punctul V.2. din contract se stipulează că SC X SRL se obligă să plătească contravaloarea camerei frigorifice în 22 de rate lunare, ultima rată având termen data de 25.03.2019.

Potrivit evidenței financiar-contabile, factura de avans emisă de SC F SRL a fost înregistrată în rulajul creditor al contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” în corespondență cu rulajul creditor al contului 401 „Furnizori”, iar în perioada verificată nu au fost înregistrate rate lunare.

Din consultarea bazei de date ANAF s-a constatat, de asemenea, că SC F SRL nu a declarat prin declarația informativă cod 394 livrări către SC X SRL.

Urmare a inspecției, în temeiul art. 280 alin. (1) și (2), art. 281 alin. (1), art. 282 alin. (1) și art. 297 alin. (1) și (4) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de **X57 lei** a fost respinsă la deducere, organele de control concluzionând că nu are la bază tranzacții economice reale.

6) În perioada verificată societatea a dedus TVA în sumă de X60 lei aferent achizițiilor de carburanți auto, după cum urmează:

– în anul 2014 a fost dedusă TVA în sumă de X25 lei (valoare care este inclusă în TVA pentru care societatea nu are drept de deducere pentru anul 2014, așa cum s-a arătat anterior);

– în anul 2015 a fost dedusă TVA în sumă de X61 lei;

– în anul 2016 a fost dedusă TVA în sumă de X62 lei.

Deoarece societatea nu deține în patrimoniu autoturisme, nu au fost încheiate contracte de comodat pentru autoturisme, nu au fost întocmite foi de parcurs, organele de control au concluzionat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **X63 lei**, în speță fiind încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

7) Societatea a declarat în declarațiile cod 100, impozit pe veniturile microîntreprinderii

în sumă de X64 lei, dar, așa cum rezultă din facturile emise de societate în perioada mai 2014- decembrie 2018 și din jurnalele pentru vânzări puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, în perioada verificată societatea a realizat venituri în sumă totală de X65 lei.

Prin aplicarea cotei de impozitare prevăzută de art. 112⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv de art. 51 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru fiecare perioadă fiscală, în funcție de numărul de angajați, de 3% respectiv 1%, a fost calculat un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X66 lei.

Drept consecință, în urma inspecției, echipa de control a stabilit un impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar de plată în sumă de **X67 lei** (X66 lei- X64 lei).

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 organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele sesizate de petentă sunt întemeiate și pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestate, în condițiile în care societatea se limitează să înșiruie o serie de critici fără a aduce în susținere motivații în fapt și în drept, iar condițiile care determină nulitatea actelor administrativ fiscale sunt expres și limitativ prevăzute de legiuitor.

Pe linie de procedură, petenta consideră că inspecția fiscală s-a efectuat cu încălcarea unor principii esențiale care guvernează activitatea organelor de control în raport cu contribuabilul:

- a) Principiul rolului activ al organelor de control fiscal- art. 7 din Legea 207/2015;
- b) Principiul aflării adevărului și stabilirii unei situații de fapt și de drept reale și obiective, bazată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare n cauză- art. 7 și art. 14 din Legea 207/2015;
- c) Principiul bunei-credințe a organelor de control în raport cu contribuabilul- art. 12 din Legea 207/2015;
- d) Exercițarea dreptului de apreciere în cadrul unor limite rezonabile, echitabile și cu asigurarea unei proporții juste între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia - art. 6 alin. (2) din Legea 207/2015;
- e) Principiul bunei credințe prezumate a contribuabilului- art. 12 din Legea 207/2015.

Dar faptul că soluția adoptată de organele de control nu este favorabilă societății nu presupune automat încălcarea de către organele de control a prevederilor Codului de procedură fiscală, petenta trebuind să probeze afirmațiile sale, simplul fapt că sunt invocate anumite norme de drept nefiind suficient.

În drept, prevederile art. 6, art. 7, art. 12, art. 14 și ale art. 72 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, dispun că:

art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercițarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a

unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

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

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

art. 12 Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.

art. 14 Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.

art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organul de inspecție fiscală, este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte

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

soluția întemeiată pe prevederile legale, legiuitorul precizând că acestea trebuie să țină cont de opinia dată în scris în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, la același contribuabil.

Referitor la susținerea privind nerespectarea principiului buneii credințe prevăzut de art. 12 din Legea 207/2015, se reține că buna-credință se prezumă potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil roman, consacrat prin art. 14 alin. (2) din Legea nr. 287/2009 republicată, privind Codul civil iar reaua-credință trebuie dovedită, condiție care nu este îndeplinită de contestatoare. Totodată, se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței.

Invocarea încălcării de către organele fiscale a principiului buneii credințe apare ca vădit neîntemeiată în condițiile în care, deși organele de control au solicitat în repetate rânduri societății să prezinte documentele care au stat la baza întocmirii declarațiilor sale, contestatoarea însăși nu a prezentat parte din aceste documente nici la control și nici în soluționarea contestației, consecințele fiscale fiind efectul comportamentului incorect al reprezentanților SC X SRL.

Conform prevederilor art. 72 antecitat la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare. Din documentele la dosar, organul de soluționare reține că în data de 27.03.2019 i-a fost înmănată doamnei PDI, în calitate de administrator, Notificarea înregistrată la AJFP X- Inspecție Fiscală sub nr. 1723/27.03.2019 prin care a fost solicitată prezentarea documentelor primare, evidența contabilă și a documentelor și înscrisurilor care pot veni în sprijinul clarificării stării de fapt fiscale a societății, aferente perioadei aprilie 2014-decembrie 2018.

În data de 01.04.2019 au fost prezentate doar documente din perioada ianuarie-decembrie 2015 și ianuarie- iunie 2016, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a înaintat administratorului societății notificarea înregistrată sub nr. 1984/01.04.2019, prin care au fost solicitate documentele aferente perioadei aprilie 2014- decembrie 2014 și iulie 2016-decembrie 2018, notificare la care nu s-a primit răspuns.

Prin adresa nr. 1984/04.04.2019 organele de control au solicitat depunerea tuturor diligențelor pentru furnizarea documentelor, având în vedere faptul că orice întârziere în furnizarea informațiilor afectează realizarea inspecției fiscale în termenul prevăzut de art. 102, alin. (1) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, dar în data de 09.04.2019 au fost puse la dispoziția organului de control doar parte din documentele solicitate, motiv pentru care printr-o nouă notificare, nr. 2297/15.04.2019, au fost solicitate documentele pentru achiziții intracomunitare înregistrate în lunile noiembrie 2016, decembrie 2016, februarie 2017, aprilie 2017, mai 2017, documentele de justificare a TVA înscris în jurnalele de cumpărări și dedus în luna martie 2017, intervalul februarie 2018-septembrie 2018, luna noiembrie 2018 și luna decembrie 2018, precum și a tuturor documentelor din intervalul aprilie 2014-decembrie 2014.

Inspectorii fiscali precizează că până la finalizarea Raportului de inspecție fiscală, administratorul societății, d-na PDI, nu a răspuns solicitărilor echipei de inspecție fiscală formulate prin notificarea nr. 2297/15.04.2019, astfel, nefiind puse la dispoziția organului de inspecție fiscală toate documentele primare și financiar-contabile, în vederea verificării legalității și conformității declarațiilor fiscale, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazei de impozitare și a obligațiilor fiscale principale din perioada verificată.

Având în vedere prevederile alin. (2) al art. 12 antecitat, organul de soluționare reține că societatea s-a sustras de la îndeplinirea obligațiilor sale, cum ar fi obligația de a coopera cu organul fiscal, de a furnizare informații și de a prezenta înscrisuri, de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, obligații prevăzute de dispozițiile art. 10 alin. (1) și (2), art. 58 alin. (1), art. 64 alin. (1), art. 73 alin. (1) și art. 124 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

„art. 10 *Obligația de cooperare*

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

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

art. 58 *Obligația de a furniza informații*

(1) *Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.[...]*

art. 64 *Prezentarea de înscrisuri*

(1) *În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.*

art. 73 *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

art. 124 *Obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”*

În cauză, cu privire la cele afirmate de petentă, se reține că 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 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„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.”*

Prin urmare, numai actul administrativ fiscal emis cu încălcarea prevederilor privind competența, sau din care lipsesc numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, obiectul actului administrativ sau semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului, nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci poate determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130). Ori, așa cum am arătat anterior, criticile petentei privind procedura de control nu sunt susținute în fapt și în drept, astfel că nu poate fi discutată nici anulabilitatea actului administrativ fiscal.

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

În concluzie, în speță, nu poate fi vorba de nulitatea sau nevalabilitatea actelor emise în urma inspecției fiscale, câtă vreme acestea conțin elementele obligatorii prevăzute de legea fiscală, sunt emise de organul competent, nu sunt afectate de o gravă și evidentă eroare, iar criticile petentei cu privire la eventuale încălcări ale prevederilor legale privind inspecția fiscală se constată nefondate, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, organul de soluționare urmând a proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. Pe fond

III.1. Referitor la suma de X68 lei, din care X10 lei TVA și X11 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin organele specializate, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații fiscale suplimentare în sarcina societății verificate, în condițiile în care societatea nu a prezentat nici în susținerea contestației documente și explicații din care să reiasă că pentru mărfurile descărcate din gestiune a înregistrat în contrapartidă venituri.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în luna septembrie 2014, în evidența financiar-contabilă a societății au fost înregistrate cheltuieli cu mărfurile, în sumă totală de X7 lei, din care doar valoarea de X8 lei reprezintă descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute.

Organele de control precizează că potrivit constatărilor cuprinse în Procesul verbal nr. 9080/28.07.2016 încheiat de DRAF 7 Sibiu, diferența de X9 lei înregistrată în contul 607 la data de 30.09.2014, reprezintă „descărcarea de gestiune aferentă mărfurilor aflate scriptic în soldul contului 371 și faptic stocul este zero”. Informațiile privind natura cheltuielilor în sumă de X9 lei au fost furnizate prin nota explicativă solicitată de inspectorii antifraudă domnului N Marian Nicolac, în calitate de persoană responsabilă cu evidența financiar-contabilă și doamnei P Ildiko, care a avut calitatea de administrator al societății până la data de 20.11.2018.

Urmare a inspecției, aferent bunurilor lipsă din gestiune, echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea TVA, fiind determinată TVA colectată suplimentar, la data de 30.09.2014, în sumă totală de **X10 lei** și a determinat unui impozit pe veniturile microîntreprinderii, în sumă de **X11 lei** (X9 leix 3%).

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art. 128, alin. (1) și (4) lit. a) și b) și ale art. 137 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință, conform căroră:

art. 128 Livrarea de bunuri

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

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

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

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

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la

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

art. 130[^]1 alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;

Potrivit acestor prevederi legale, este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Cu alte cuvinte, în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor mobile achiziționate sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial, utilizarea acestora în scopuri care nu au legătură cu activitatea desfășurată sau punerea la dispoziția altor persoane în mod gratuit a acestor bunuri, reprezintă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiune asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată, pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată, baza impozabilă a TVA fiind prețul de cumpărare al bunurilor respective.

În speță se reține că la descărcarea din gestiune a mărfurilor în valoare de X9 lei, societatea nu a înregistrat în contrapartidă venituri și nu a colectat TVA, astfel că bunurile nu au fost alocate activității taxabile desfășurate de persoana impozabilă.

În materia impozitului pe veniturile microîntreprinderilor sunt incidente prevederile art. 112[^]3, art. 112[^]5 și art. 112[^]7 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 112[^]3 Aria de cuprindere a impozitului

Impozitul stabilit prin prezentul titlu, denumit impozit pe veniturile microîntreprinderilor, se aplică asupra veniturilor din orice sursă, cu excepția celor prevăzute la art. 112[^]7.

art. 112[^]5 Cota de impozitare

Cota de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor este 3%.

art. 112[^]7 Baza impozabilă

(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

- a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;*
- b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;*
- c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;*
- d) veniturile din subvenții;*
- e) veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;*
- f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;*
- g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;*
- h) veniturile din diferențe de curs valutar;*
- i) veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriiilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial;*
- j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării.”*

Cu privire la descărcarea din gestiune a mărfurilor în sumă de X9 lei prin contestația formulată societatea se limitează să precizeze că „ne aflăm în fața unui formalism excesiv, organele fiscale neluând în considerare documentele prezentate și explicațiile date” dar nu precizează la ce documente se referă și nici nu explică de ce la descărcarea din gestiune a mărfurilor nu a înregistrat venituri în contrapartidă.

În speță se reține că nici cu ocazia inspecției fiscale parțiale, și nici în susținerea contestației petenta nu a prezentat documente din care să rezulte destinația mărfurilor în valoare de X9 lei, modul în care au fost utilizate aceste bunuri, și că au fost utilizate în scopul

obținerii de venituri impozabile, având în vedere faptul că în conformitate cu prevederile art. 58 alin. (1) și ale art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 58 Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.

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.”

Din documentele la dosar se reține că în conformitate cu explicațiile reprezentanților societății, domnul N Marian Nicolac, în calitate de persoană responsabilă cu evidența financiar-contabilă și doamna P Ildiko, care a avut calitatea de administrator al societății până la data de 20.11.2018, date la solicitarea inspectorilor antifraudă suma de X9 lei reprezintă „descărcarea de gestiune aferentă mărfurilor aflate scriptic în soldul contului 371 și faptic stocul este zero”.

Având în vedere faptul că lipsa în gestiune a mărfurilor este asimilată livrărilor de bunuri, conform prevederilor art. 128 alin. (1) lit. a) și alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în mod legal echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea TVA aferentă, în conformitate cu prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 alin. (1) din același act normativ, fiind determinată TVA colectată suplimentar, la data de 30.09.2014, în sumă totală de **X10 lei**.

Totodată, se reține că în mod legal organele de control au asimilat veniturilor valoarea mărfurilor lipsă în gestiune și au inclus aceste venituri, în sumă de X9 lei, în baza de impozitare a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, fiind aplicabile prevederile art. 112³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Petenta precizează că îndeplinește condițiile legale pentru recunoașterea cheltuielilor, deține facturi completate corespunzător, cerințele pentru recunoaștrerea deductibilității cheltuielilor și a TVA-ului fiind îndeplinite atât sub aspect formal, prin prezentarea de documente justificative, cât și sub aspectul fondului, prin existența mărfurilor și realizarea veniturilor și a taxei pe valoarea adăugată colectată, dar așa cum am arătat anterior, nu probează această afirmație.

În speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, 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.

coroborate cu prevederile punctelor 2.5, 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„2.5 Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea

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

contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății cu privire la obligațiile fiscale suplimentare în sumă de X68 lei, din care X10 lei TVA și X11 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

III.2. Referitor la suma de X67 lei, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor și la TVA în sumă de X19 lei

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X, prin organele competente, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatara nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate organele de control au constatat următoarele:

a) În perioada verificată societatea a declarat în declarațiile cod 100, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de X64 lei, dar, așa cum rezultă din facturile emise de societate în perioada mai 2014- decembrie 2018 și din jurnalele pentru vânzări puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, în perioada verificată societatea a realizat venituri în sumă totală de X65 lei, sumă raportat la care prin aplicarea cotei de impozitare prevăzută de art. 112⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv de art. 51 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru fiecare perioadă fiscală, în funcție de numărul de angajați, de 3% respectiv 1%, a fost calculat un impozit pe veniturile microîntreprinderilor de X66 lei.

Drept consecință, în urma inspecției, echipa de control a stabilit un impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar de plată în sumă de **X67 lei** (X66 lei- X64 lei).

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 112³, art. 112⁵ și art. 112⁷ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv dispozițiile art. 49, art. 51 și ale art. 53 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

Legea 571/2003

„art. 112³ Aria de cuprindere a impozitului

Impozitul stabilit prin prezentul titlu, denumit impozit pe veniturile microîntreprinderilor, se aplică asupra veniturilor din orice sursă, cu excepția celor prevăzute la art. 112⁷.

art. 112⁵ Cota de impozitare

Cota de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor este 3%.

art. 112⁷ Baza impozabilă

(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

- a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;*
- b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;*
- c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;*
- d) veniturile din subvenții;*
- e) veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;*
- f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;*
- g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;*
- h) veniturile din diferențe de curs valutar;*
- i) veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriiilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial;*
- j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării.”*

Legea 227/2015

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

„art. 49 Aria de cuprindere a impozitului

Impozitul stabilit prin prezentul titlu, denumit impozit pe veniturile microîntreprinderilor, se aplică asupra bazei impozabile determinate potrivit art. 53.

art. 51 Cotele de impozitare

(1) Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:

a) 1% pentru microîntreprinderile care au unul sau mai mulți salariați;

art. 53 Baza impozabilă

(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;

b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;

c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;

d) veniturile din subvenții;

e) veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;

e¹) veniturile din ajustări pentru pierderi așteptate aferente activelor financiare constituite de persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;

f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;

g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;

h) veniturile din diferențe de curs valutar;

i) veniturile financiare aferente creanțelor și datorilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora;

j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul "709", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

k) veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitori legali ai acestora;

l) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;

m) veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii, dacă acestea au fost impozitate în statul străin.”

Organul de soluționare reține că urmare a verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că societatea nu a calculat, declarat și achitat la bugetul de stat impozit pe veniturile microîntreprinderilor raportat la toate veniturile înscrise facturile emise de societate în perioada mai 2014- decembrie 2018 și în jurnalele pentru vânzări puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, rezultând un impozit suplimentar în sumă de X67 lei.

Cu privire la această obligație suplimentară, deși prin contestație formulată petenta solicită anularea în integralitate a deciziei de impunere, nu aduce nicio motivație în fapt și în drept pentru care înțelege să conteste această sumă, și nici nu sesizează erori de calcul al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor stabilit suplimentar.

b) În trimestrul I al anului 2015 societatea verificată a declarat prin decontul de taxă pe valoarea adăugată, TVA colectată în sumă de X12 lei (X69 lei TVA aferentă achizițiilor intracomunitare+ X70 lei TVA colectată pentru livrările la intern), dar, așa cum rezultă din documentele puse la dispoziție- facturi primite, facturi emise, jurnale de vânzări și cumpărări- în această perioadă fiscală societatea verificată avea obligația colectării TVA în sumă de X13 lei, sumă ce se compune din:

- luna ianuarie 2015: TVA colectată din vânzări la intern în sumă de X14 lei;

- luna februarie 2015: TVA colectată din vânzări la intern în sumă de X15 lei, la care se adaugă suma de X16 lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor intracomunitare;
- luna martie 2015: TVA colectată din vânzări la intern în sumă de X17 lei, la care se adaugă suma de X18 lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor intracomunitare.

Urmare a aspectelor de fapt constatate, în conformitate cu prevederile art. 156² și art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea TVA suplimentară în sumă de **X19 lei**.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 156² și art. 157 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, conform căroră:

art. 156² Decontul de taxă

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

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

(3) *Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.*

art. 157 Plata taxei la buget

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

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

Organul de soluționare reține că urmare a verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că societatea nu declarat la organul fiscal în totalitate taxa colectată aferentă trim. I al anului 2015, diminuând astfel taxa de plată cu suma de **X19 lei** (X13 lei TVA pe care avea obligația să o colecteze în conformitate cu documentele prezentate la control- X12 lei TVA colectată declarată prin decontul de taxă).

Cu privire la această obligație suplimentară, deși prin contestație formulată petenta solicită anularea în integralitate a deciziei de impunere, nu aduce nicio motivație în fapt și în drept pentru care înțelege să o conteste.

În drept, în speță sunt incidente și prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și art. ale 276 alin. (1) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

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

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază;*

art. 270 Termenul de depunere a contestației

(1) *Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.*

art. 276 Soluționarea contestației

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

(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.**

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.

coroborate cu prevederile punctelor 2.5, 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

2.5 Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că în contestație petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și motivele de drept și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că „motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

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

„art. 249 **Sarcina probei**

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

art. 250 **Obiectul probei și mijloacele de probă**

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

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

„art. 73 **Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate la punctul III.2. lit. a) și b),

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

documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;” urmează a fi respinsă ca nemotivată* contestația societății pentru suma totală de X71 lei, din care X67 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor și X19 lei TVA.**

III.3. Referitor la suma de X72 lei (X20 lei+ X56 lei), reprezentând TVA

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste obligații fiscale stabilite suplimentar de plată în sarcina sa, urmare a neacordării dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care societatea nu a prezentat la control documentele în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere.

În fapt, organele de control precizează că administratorul societății nu a prezentat în integralitate documentele primare care au stat la baza înregistrărilor în evidența financiar-contabilă, nu au fost prezentate în integralitate facturi de achiziție de mărfuri din țară și facturi de achiziție de mărfuri din spațiul intracomunitar.

Astfel, din documentele la dosar se reține că:

A. Prin deconturile de taxă pe valoarea adăugată depuse de societate pentru perioada mai 2014- decembrie 2014, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **X20 lei** și că din jurnalele de cumpărări prezentate, a rezultat că în perioada mai 2014- decembrie 2014 societatea a înregistrat achiziții atât din țară cât și din Comunitatea Europeană (Ungaria și Bulgaria).

Deși administratorul a fost notificat în repetate rânduri să prezinte documentele aferente anului 2014, acesta nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală documentele primare de achiziție- facturi care au stat la baza înregistrărilor în evidența financiar-contabilă, fiind prezentate doar jurnalele pentru cumpărări și jurnalele pentru vânzări, balanțele de verificare, facturile emise către clientul SC GF SRL- societate cu care X SRL se află în relații de afiliere.

În urma inspecției fiscale, având în vedere dispozițiile art. 6 din Legea nr. 82/1191 republicată, ale art. 6 și art. 7 din Legea nr. 207/2015 cu modificările ulterioare și ale art. 11 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **X20 lei**.

B. Din documentele la dosar organul de soluționare reține că pentru TVA în sumă totală de **X73 lei** societatea nu prezentat documente justificative care să probeze că îndeplinește condițiile de formă și de fond pentru exercitarea dreptului de deducere, respectiv:

- în luna martie 2017 societatea a dedus conform declarației cod 300, TVA în sumă de **X74 lei**, dar în jurnalul de cumpărări aferent lunii martie 2017 nu sunt înregistrate achiziții taxabile din țară sau Comunitate;
- în luna martie 2018 societatea a dedus prin decontul de taxă TVA în sumă de X43 lei, dar în jurnalul de cumpărări aferent lunii martie 2018 nu sunt înregistrate achiziții taxabile din țară sau Comunitate. Nu au fost prezentate organului de control documente de achiziție pentru justificarea TVA dedusă în sumă de **X43 lei**;
- în perioada mai 2018- septembrie 2018 societatea a dedus prin deconturile de taxă TVA în sumă de X48 lei, dar în jurnalele de cumpărări aferente lunilor mai 2018- septembrie 2018 nu sunt înregistrate achiziții taxabile din țară sau Comunitate. Nu au fost prezentate organului de control documente de achiziție pentru justificarea TVA dedusă în sumă de

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

X48 lei;

- în luna octombrie 2018 societatea a dedus prin decontul de taxă TVA în sumă de X49 lei. Așa cum rezultă din jurnalul de cumpărări și din documentele puse la dispoziție, societatea verificată a înregistrat facturi de achiziție marfă de la furnizorul SC GF SRL X în sumă de X50 lei, TVA aferentă X51 lei, pe care le-a cuprins și în declarația cod 394, dar prin declarația cod 394 depusă de SC GF SRL pentru luna octombrie 2018, acesta nu a declarat livrări către SC X SRL. Urmare a solicitărilor transmise de către organele de control, societatea a prezentat facturile emise de SC GF SRL, de la nr. 3/15.10.2018 la nr. 11/30.10.2018, drept pentru care organele de control au recunoscut dreptul de deducere pentru TVA aferentă.
Pentru TVA în sumă de **X52 lei** (X49 lei- X51 lei) societatea verificată nu a prezentat documente justificative. Mai mult, în luna octombrie 2018 nu au fost înregistrate și declarate livrări de marfă;
- în luna noiembrie 2018 a fost dedusă prin decontul de taxă TVA în sumă de X53 lei. În jurnalul de cumpărări aferent lunii noiembrie 2018 sunt înregistrate achiziții taxabile din țară dar nu au fost puse la dispoziția organului de control documente de achiziție pentru justificarea TVA dedusă în sumă de **X53 lei**;
- în luna decembrie 2018 a fost dedusă prin decontul de taxă TVA în sumă de X54 lei. În jurnalul de cumpărări aferent lunii decembrie 2018 sunt înregistrate achiziții taxabile din țară dar nu au fost puse la dispoziția organului de control documente de achiziție pentru justificarea TVA dedusă în sumă de **X54 lei**.

C. Societatea verificată nu a prezentat facturile care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă de la furnizorul MC K.F.T., cod TVA HU 11596013, Y Bulgaria, cod TVA BG 201031X43 și de la W SRL Bulgaria, cod TVA BG20331440, drept pentru care organele de control au respins la deducere TVA în sumă totală de **X75 lei**, astfel:

- în luna noiembrie 2016 societatea a dedus TVA în sumă de X30 lei, iar potrivit jurnalului de cumpărări și declarației cod 390 aferente lunii noiembrie 2016, aceasta a înregistrat achiziții de la MC K.F.T. Ungaria, cod TVA HU 11596013, în valoare de X31 lei, TVA **X30 lei**;
- în luna decembrie 2016 societatea a dedus TVA în sumă de X32 lei, iar potrivit jurnalului de cumpărări și declarației cod 390 aferente lunii decembrie 2016, aceasta a înregistrat achiziții de la MC K.F.T. Ungaria, în valoare de X33 lei, TVA **X32 lei**;
- în luna februarie 2017 societatea a dedus TVA în sumă de X35 lei, iar potrivit jurnalului de cumpărări și declarației cod 390 aferente lunii februarie 2017, aceasta a înregistrat achiziții de la MC K.F.T. Ungaria, în valoare de X36 lei, TVA **X35 lei**;
- în luna aprilie 2017 societatea a dedus TVA în sumă de X37 lei, iar potrivit jurnalului de cumpărări și declarației cod 390 aferente lunii aprilie 2017, aceasta a înregistrat achiziții de la MC K.F.T. Ungaria, în valoare de X38 lei, TVA **X37 lei**;
- în luna mai 2017 societatea a dedus, conform declarației cod 300-decont TVA, TVA în sumă de -X39 lei. În jurnalul de cumpărări aferent lunii mai 2017 a fost înregistrată doar valoarea de -X27 lei, TVA aferentă -X28 lei, furnizorul menționat fiind SC L SRL, nefiind înregistrate alte achiziții taxabile din țară sau din comunitate. În declarația cod 390 și în decontul de TVA au fost declarate aferent lunii mai 2017 achiziții intracomunitare de la MC K.F.T. Ungaria, în valoare de X40 lei, TVA **X41 lei**;
- în luna aprilie 2018 societatea a dedus prin decontul de taxă TVA în sumă de X44 lei. Așa cum rezultă din jurnalul de cumpărări și din declarația cod 390, în această lună au fost înregistrate achiziții de la W SRL Bulgaria, cod TVA BGX, în valoare de X45 lei, cu TVA X46 lei și de la Y Bulgaria cod TVA BG Z, în valoare de X44,27 lei, TVA X47 lei. Nu au fost puse la dispoziția organului de control documente de achiziție pentru justificarea TVA dedusă în sumă de **X44 lei**.

În drept, în ceea ce privește TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) și lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, menținute la art. 297 alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu dispozițiile pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a prevederilor art. 146 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri, să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1);”

HG 44/2004 Normele metodologice

„46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor** prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. **În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.** În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”

Legea 227/2015

„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;

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;

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri, să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 320 alin. (1);”

HG 1/2016 Normele metodologice

„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.*

(2) *Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.*

(4) *În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul trebuie să solicite emitentului un duplicat al facturii, pe care se menționează că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca factura inițială și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau, o fotocopie a facturii inițiale, pe care furnizorul/prestatorul menționează că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă trebuie să solicite un duplicat certificat de organele vamale.”*

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

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor/serviciilor care i-au fost livrate/prestate sau care urmează să-i fie livrate/prestate, persoana impozabilă trebuie să justifice acest drept cu factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, sau, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, cu un duplicat al acesteia, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială, duplicat care poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, ce cuprinde aceleași date ca și factura inițială, sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care se aplică ștampila furnizorului/ prestatorului.

În materia TVA, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea bunurilor/serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a

achiziționat bunurile/serviciile respective, precum și de efectuarea plății în cazul achizițiilor de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare.

A. Din documentele aflate la dosarul contestației se constată că societatea nu a prezentat inspectorilor fiscali documentele primare în baza cărora a efectuat înregistrările în evidențele financiar-contabile aferente perioadei mai- decembrie 2014, deoarece, după cum afirmă reprezentanta societății în adresa transmisă organelor de control și înregistrată la AJFP X sub nr. 1723/01.04.2019 „*având control ANAF-Antifraudă fiscală Sibiu pe perioada 2014-2016, am depozitat documentele într-un loc de unde după trei ani s-au rătăcit*”.

În drept, potrivit art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:
„(1) *Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*”

Totodată, potrivit art. 26 din același act normativ:
“*În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.*”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, operațiunile economico-financiare se consemnează în momentul efectuării lor într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile acestea vor fi reconstituite, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.

Aferent anului 2014, la litera E. “*Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrate sau distruse*” pct. 41 din Anexa 1 - Norme de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, se prevede:

“*Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.*”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, justificarea operațiunilor economico-financiare înregistrate în contabilitate se face pe baza de documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit normelor metodologice emise în acest sens.

În ceea ce privește reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrate sau distruse, se rețin prevederile stipulate la lit. E pct. 44- pct. 47 din Anexa 1 - Norme de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, potrivit cărora:

“44. *Reconstituirea documentelor se face pe baza unui „dosar de reconstituire”, întocmit separat pentru fiecare caz. Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume:*

- *sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului;*
- *procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;*
- *dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;*
- *dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului;*
- *o copie a documentului reconstituit.*

45. *În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.*

46. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

47. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrase sau distruse.

Duplicatul poate fi:

- o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială; sau

- o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială."

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse se face pe baza unui „dosar de reconstituire”, care se întocmește separat pentru fiecare caz și care trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, iar în cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de către unitatea emitentă, prin realizarea unei copii a acestuia, documentul reconstituit fiind trimis unității solicitante în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii. Documentele reconstituite trebuie să poarte în mod obligatoriu și vizibil mențiunea „DUPLICAT” și vor sta la baza înregistrărilor în contabilitate, iar în cazul în care se emite un duplicat al unei facturi pierdute, sustrase sau distruse, aceasta poate fi o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății, menționându-se că este un duplicat și că înlocuiește factura inițială.

Sintetizând prevederile legale citate, se reține că, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile acestea vor fi reconstituite în termen de maximum 30 de zile de la constatare, documentele reconstituite purtând în mod obligatoriu și vizibil mențiunea „DUPLICAT” și constituind baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Din documentele aflate la dosarul contestației se constată că societatea nu a prezentat inspectorilor fiscali documentele primare în baza cărora a efectuat înregistrările în evidențele financiar-contabile aferente perioadei mai-decembrie 2014, susținând că le-a rătăcit, dar, deși prin adresa nr. 1723/01.04.2019 d-na P Daniela Isabela a precizat că va căuta documentele sau le va reconstitui, se reține că până la finalizarea controlului nu a fost prezentat organelor de control niciun document reconstituit potrivit reglementărilor citate anterior. Aceste documente nu au fost prezentate nici în procedura contestației, deși de la data adresei transmise organelor de control și până la data depunerii contestației au trecut mai bine de trei luni, **un termen mai mult decât rezonabil în care contribuabilul avea posibilitatea să procedeze, în conformitate cu prevederile legale, la reconstituirea documentelor financiar-contabile.**

Urmare inspecției, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 conform căroră:

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

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

organele de control au încadrat la nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea nu a prezentat documente justificative legale prin care să demonstreze că bunurile/serviciile au fost efectiv achiziționate/prestate și că acestea au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv realitatea operațiunilor înscrise în deconturile de TVA.

Față de cele de mai sus, se reține că în cauză devin incidente prevederile stipulate la Titlul VI – Taxa pe valoarea adăugată din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv de Titlul VII – Taxa pe valoarea adăugată din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, referitoare la deductibilitatea fiscală a taxei pe valoarea adăugată, anterior citate.

Rezultă astfel, că în condițiile în care societatea nu a prezentat la control documentele în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere, originale sau reconstituite conform legii, în mod legal organele de control nu au respins la deducere TVA în sumă totală de **X20 lei**.

De altfel, referitor la TVA dedusă în perioada mai 2014- decembrie 2014, organul de soluționare mai reține:

1) TVA în sumă de X23 lei dedusă prin decontul de TVA- declarația cod 300 aferentă trim. II 2014, este declarată în declarația informativă cod 394, ca fiind aferentă unor achiziții în sumă de X22 lei, efectuate de la SC GF SRL, societate afiliată SC X SRL.

Cu toate acestea, organele de control au constatat că în documentele financiar- contabile puse la dispoziție, societatea verificată nu înregistrează în evidența contabilă achiziții de la SC GF SRL și nici SC GF SRL nu declară prin declarația cod 394 livrări către SC X SRL.

Inspectorii fiscali au solicitat societății GF SRL fișa clientului X SRL de unde a reieșit faptul că societatea GF SRL nu a înregistrat în evidența contabilă, în trim. II 2014, livrări către SC X SRL.

Astfel, cu privire la suma de X23 lei reprezentând TVA, societatea nu numai că nu a prezentat documentul de achiziție, dar se reține că nu a evidențiat achiziția în documentele financiar contabile și că, conform evidențelor transmise de societatea afiliată, aceasta nu a efectuat livrările pentru care SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

2) Conform celor precizate de inspectorii antifraudă TVA în sumă de X24 lei, dedusă de societate în trim. III 2014 se compune din: X25 lei aferentă achizițiilor de combustibil și suma de X26 lei aferentă achizițiilor de materiale de construcții.

Prin nota explicativă dată de doamna P Ildiko în fața inspectorilor antifraudă, aceasta a menționat faptul că „*societatea nu deține mijloace de transport înregistrate de societatea X SRL, nu a completat foi de parcurs pentru evidența km parcursi și a consumului de carburant*”, astfel că nici în condițiile în care ar fi deținut documente de achiziție legal întocmite, deoarece nu deține mijloace de transport, societatea nu ar fi avut drept de deducere pentru TVA aferentă achiziției de combustibil.

Referitor la materialele de construcții inspectorii antifraudă susțin că nu au fost utilizate în folosul desfășurării activității societății, fiind încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, iar societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală.

3) TVA dedusă în sumă de X29 lei a fost înregistrată în evidența contabilă a SC X SRL în data de 30.10.2014 concomitent cu înregistrarea în contul 267-„Creanțe immobilizate” a sumei de X27 lei și în contul 401-„Furnizori” a sumei de X31 lei. Pentru aceste înregistrări contabile societatea verificată nu a prezentat un document justificativ nici cu prilejul verificărilor efectuate de către inspectorii antifraudă, administratorul societății afirmând în scris că înregistrările au fost efectuate „*în baza unei facturi emise de către societatea L SRL reprezentând un sistem frig, care urma să fie instalat la punctul de lucru al societății verificate, dar din motive financiare nu s-a materializat iar factura respectivă a fost anulată*”. Ori în condițiile în care baza impozabilă nu a fost înregistrată de societate pe mijloace fixe ci într-un cont de creanțe, L SRL nu include în declarația tip 394 livrări către SC X SRL, societatea nu a prezentat niciun document care să conțină înscris TVA și care să probeze că a efectuat achiziția în scopul operațiunilor sale taxabile, se reține că deducerea TVA în sumă de X29 lei

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

prin decontul de taxă aferent trim. IV 2014 nu se justifică.

Prin contestația formulată reprezentanta aduce motivații care contrazic cele mai sus afirmate, respectiv susține că „*echipamentele frigorifice există, se află în posesia societății și au fost utilizate potrivit destinației lor*” dar nu prezintă niciun document în susținere, iar echipa de control sesizează că în balanța de verificare încheiată la data de 31.12.2018 pusă la dispoziție cu prilejul verificărilor efectuate, nu sunt evidențiate în patrimoniu mijloace fixe-echipamente tehnologice la valoarea celor susținute a fi deținute, soldul debitor al contului 2131- „*Echipamente tehnologice*” fiind de doar X78 lei.

Prin urmare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestației potrivit căreia „*îndeplinește condițiile legale pentru recunoașterea cheltuielilor*”, respectiv că deține „*facturi completate corespunzător, cerințele pentru recunoașterea deductibilității cheltuielilor și a TVA-ului fiind îndeplinite atât sub aspect formal, prin prezentarea de documente justificative, cât și sub aspectul fondului, prin existența mărfurilor și realizarea veniturilor și a taxei pe valoarea adăugată colectată*”, întrucât, așa cum am arătat anterior aceasta nu a prezentat la control documente justificative pentru TVA dedusă în sumă totală de X20 lei.

De altfel, din documentele aflate la dosarul contestației se constată că societatea nu a prezentat nici cu prilejul verificărilor efectuate de către inspectorii antifraudă, toate documentele primare în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere, în Procesul verbal nr. 9080/28.07.2016 încheiat de Direcția Regională Antifraudă Fiscala 7 Sibiu, cu privire la taxa dedusă de societate în anul 2014, inspectorii antifraudă precizând:

- **Referitor la TVA dedusă aferentă trim. II 2014**, inspectorii antifraudă menționează că „societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de X23 lei pentru care nu deține documente justificative în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003”, astfel reținându-se că nici la momentul acestui control, în iulie 2016, societatea nu deținea documente justificative pentru TVA dedusă în sumă de X23 lei, susținerea sa că actele aferente anului 2014 au fost rătăcite după controlul antifraudă nefiind adevărată;
- **Referitor la TVA dedusă aferentă trim. IV 2014**, inspectorii antifraudă menționează „În data de 30.10.2014 societatea verificată înregistrează în evidențele contabile, în conturile 267 „Creanțe imobilizate” suma de X27 lei și 4426 „TVA deductibilă” în sumă de X28 lei, în corespondență cu 401 „Furnizori” în sumă totală de X29 lei fără să dețină și să poată prezenta document justificativ.”

Societatea susține că vina anumitor furnizori menționați în actele întocmite de către organele de inspecție fiscală, de a nu-și declara veniturile și TVA colectată în declarațiile fiscale, nu-i poate fi transferată și imputată, dar în speță se reține că sumele stabilite suplimentar de către organele de control nu au fost cauzate de deficiențe de declarare ale furnizorilor ci de neprezentarea de către petentă a documentelor care să justifice că sunt îndeplinite condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere.

Referitor la afirmația contestată că organele de inspecție fiscală nu au întreprins niciun demers pentru impunerea acelor furnizori care nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, mulțumindu-se să stabilească această obligație numai în sarcina sa, se reține că la SC X SRL a fost efectuată o inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

„art. 113 **Obiectul inspecției fiscale**

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale; [...]",

prilej cu care societatea nu a prezentat documentele în baza cărora a întocmit declarațiile fiscale depuse la organul fiscal, iar organele de control au constatat că nu există concordanță între datele din declarațiile fiscale și cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului și nici între datele din declarațiile fiscale depuse de contribuabil și cele declarate de partenerii de la care acesta susține că a efectuat achiziții. Astfel, independent de îndeplinirea obligațiilor fiscale de către alți operatori economici, se reține culpa petentei de a nu justifica cele înscrise în declarațiile fiscale depuse la organul fiscal, fapt care în mod legal a dus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina sa.

Totodată, cu privire la furnizorul SC GF SRL CUIX, se reține că este societate afiliată cu SC X SRL, în sensul că d-na Ildiko P CNPX (asociat majoritar la SC X SRL până la 08.01.2019) deține 95% din părțile sociale la SC GF SRL și are funcția de administrator astfel că poartă responsabilitatea pentru declarațiile întocmite de această societate. De asemenea, doamna P era persoana care putea să emită duplicat pentru facturile de livrare presupus a fi emise de SC GF SRL pentru SC X SRL în anul 2014.

Astfel, referitor la susținerea petentei că faptul că SC GF SRL nu și-a îndeplinit obligațiile legale de a declara vânzările în Declarația 394 nu are nici o relevanță, nu poate fi reținută în soluționarea contestației, condițiile în care responsabilitatea pentru îndeplinirea acestor obligații fiscale aparține tot administratorului SC X SRL. De asemenea, se reține că inspectorii fiscali au solicitat societății GF SRL fișa clientului X SRL de unde a reieșit faptul că societatea GF SRL nu a înregistrat în evidența contabilă, în trim. II 2014, livrări către SC X SRL, deci TVA nu a fost colectată și achitată la bugetul de stat.

Organul de soluționare sesizează că în luna octombrie 2018 societatea a dedus prin decontul de taxă TVA în sumă de X49 lei, din care, așa cum rezultă din jurnalul de cumpărări și din documentele puse la dispoziție societatea verificată TVA în sumă de X51 lei a fost înregistrată de la furnizorul SC GF SRL. În acest caz, pentru că societatea a prezentat facturile de achiziție, de la nr. 3/15.10.2018 la nr. 11/30.10.2018, chiar și în condițiile în care SC GF SRL nu a cuprins livrările în declarația tip 394, organele de control au recunoscut dreptul de deducere a taxei, TVA suplimentară pentru această perioadă fiscală fiind de doar X52 lei (X49 lei taxă totală dedusă prin decontul de TVA- X51 lei taxă înscrisă în facturile prezentate).

B. În ceea ce privește TVA în sumă totală de X73 lei (X74+ X43+ X48+X52+ X53+ X54 lei) organul de soluționare reține că societatea nu numai că nu a prezentat documente care să probeze îndeplinește condițiile de formă și de fond pentru exercitarea dreptului de deducere, dar parte dintre ele nici nu se regăsesc evidențiate în jurnalele de achiziții prezentate pentru lunile în care și-a exercitat dreptul de deducere prin decontul de taxă și nici nu au fost cuprinse în declarațiile tip 394. Astfel pentru TVA în sumă de X76 lei (X74 lei în martie 2017+ X43 lei în martie 2018+ X48 lei în perioada mai 2018- septembrie 2018+ X52 lei în octombrie 2018), deși a fost înscrisă în deconturile de TVA ca și TVA cu drept de deducere, nu sunt înregistrate achiziții taxabile din țară sau Comunitate în jurnalele de cumpărări aferente lunilor respective, iar achizițiile nu sunt declarate prin declarația tip 394 depusă la organul fiscal.

C. În ceea ce privește respingerea la deducere a TVA în sumă totală de **X75 lei**, organul de soluționare reține că societatea verificată nu a prezentat facturile care au stat la baza înregistrărilor evidențiate în contabilitate ca fiind achiziții de la furnizorii MC K.F.T., cod TVA HUX, Y Bulgaria, cod TVA BGY și de la W SRL Bulgaria, cod TVA BGZ, drept pentru care organele de control au respins la deducere TVA.

În drept, deducerea taxei pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, este reglementată de prevederile art. 307 alin. (1) și (3) și ale art. 326 alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

art. 307 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

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

(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.*

[...]

(3) *Taxa este datorată de orice persoană înregistrată conform art. 316 sau 317, căreia i se livrează produsele prevăzute la art. 275 alin. (1) lit. e) sau f), dacă aceste livrări sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA 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)."*

Din interpretarea prevederilor legale mai sus enunțate se reține că persoana impozabilă care este beneficiarul bunurilor livrate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri pe teritoriul României, 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, anterior citate.

Cu privire la operațiunile dintre X SRL și societățile MC KFT Ungaria, W SRL Bulgaria, Y Bulgaria, contestatara precizează că au fost reale iar verificările trebuiau realizate prin culegerea de informații de la furnizori, precum și că s-au făcut verificări de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală 7 Sibiu, înscrise în Procesul verbal nr. 10484 din data de 19.01.2017, fiind confirmată realitatea operațiunilor.

Societatea precizează că din cauza unor probleme logistice nu a fost în măsură să predea la timp documentele contabile, însă consideră că acestea puteau fi obținute de la furnizori. Dar petenta nu transmite nici în procedura contestației aceste documente deși perioada scursă era mai mult decât rezonabilă.

Referitor la cele consemnate de inspectorii antifraudă cu prilejul verificărilor efectuate, consemnate în Procesul verbal nr. 10484 din data de 19.01.2017, se rețin următoarele:

- în speță sunt vizate achizițiile înregistrate ca fiind de la furnizorul MC KFT Ungaria din perioada nov. 2016-mai 2017, aferent cărora s-a dedus TVA în sumă de X77 lei, pentru care nu s-au prezentat documente justificative și care nu au făcut obiectul solicitării de informații tip SCAC la care se face referire în Procesul verbal nr. 10484 din data de 19.01.2017, inspectorii antifraudă vizând perioada martie-iunie 2016;

- au fost vizate achizițiile înregistrate în luna aprilie 2018 ca fiind de la furnizorul W SRL Bulgaria, cod TVA BGX, și de la Y Bulgaria cod TVA BGY, aferent cărora s-a dedus TVA în sumă de X44 lei, și că aceste societăți nu au făcut obiectul solicitărilor de informații tip SCAC la care se face referire în Procesul verbal nr. 10484 din data de 19.01.2017;

astfel că susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește posibilitatea organelor de control de a solicita informații de la acești furnizori, se constată că prevederile art. 55 din Legea 207/2015 nu obligă ci lasă la latitudinea organelor fiscale să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți:

„art. 55 Mijloace de probă

(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;*"

Se reține că în speță inspecția a fost demarată ca urmare a deschiderii procedurii generale a insolvenței la SC X SRL, fapt ce impunea ca în conformitate cu prevederile art. 102 din Legea 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, finalizarea inspecției în termen de 60 de zile:

„art. 102

(1) [...] În termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, organele de inspecție fiscală vor efectua inspecția fiscală pe baza analizei de risc, potrivit prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. Creditorii bugetari vor înregistra cererea de admitere a creanței, conform evidențelor proprii, în termenul prevăzut la art. 100 alin. (1) lit. b), urmând ca, în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, să înregistreze un supliment al cererii de admitere a creanței inițiale, dacă este cazul.”

Ori, solicitarea de informații de la autoritățile din statele membre ar fi dus la depășirea acestui termen imperativ.

De altfel, societatea nu poate să reproșeze organelor de control faptul că nu au cerut informații de la furnizorii săi, și soluția fiscală aplicată, în condițiile în care așa cum am arătat anterior, consecințele fiscale analizate au fost cauzate de faptul că ea însăși s-a sustras de la îndeplinirea obligațiilor sale, cum ar fi obligația de a coopera cu organul fiscal, de a furnizare informații și de a prezenta înscrisuri, de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, prevăzute de dispozițiile art. 10 alin. (1) și (2), art. 58 alin. (1), art. 64 alin. (1), art. 73 alin. (1) și art. 124 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, antecitate.

Organul de soluționare reține că simplul fapt că societatea a mai efectuat anterior achiziții de la o parte din furnizorii vizați, pentru care operațiunile au fost confirmate de autoritățile fiscale din statul membru, nu constituie o dovadă a operațiunilor înscrise de aceasta în evidențele contabile ca fiind achiziții intracomunitare de mărfuri, societatea având obligația legală să prezinte documentele de achiziție originale sau reconstituite conform dispozițiilor în vigoare, și nici o prezumție a utilizării bunurilor în scopul desfășurării unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau a altor operațiuni cu drept de deducere, fiind obligatoriu să se probeze îndeplinirea cerințelor de formă și de fond pentru deducerea taxei. Ori din analiza documentelor la dosar se constată că dreptul de deducere a fost refuzat deoarece nici una dintre aceste cerințe nu a fost probată de către petentă.

În acest sens se rețin considerentele CJUE din Hotărârea dată în Cauza C-159/17 (pct. 35) în care poziția Curții este că „Situția nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite.”, și că „Refuzul dreptului de deducere este legat astfel mai curând de lipsa datelor necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt întrunite decât de nerespectarea unei cerințe de formă”.

Reprezentanta societății afirmă că practica constantă a C.J.U.E. cât și a instanțelor naționale a constatat că unui contribuabil nu i se poate refuza un drept de deducere decât dacă în baza unor dovezi obiective, că persoana impozabilă știa, sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere face parte dintr-un lanț tranzacțional implicat într-o fraudă fiscală și invocă jurisprudența europeană în cauza C-X43/11/BONIK EOOD), ori în cauză nu este în discuție implicarea societății într-un lanț care urmărește fraudarea TVA, societatea fiind ținută răspunzătoare pentru faptul că nu a probat că îndeplinește condițiile de formă și de fond pentru acordarea dreptului de deducere.

Referitor la susținerea petentei că jurisprudența europeană în cauzele conexe C-80/2011 și C-142/2011 MAHAGEBEN KFT și PETER DAVID a stabilit că „nu se poate cere unui beneficiar al unei achiziții efectuarea de verificări care sunt în sarcina administrațiilor fiscale și că existența unei facturi corecte și desfășurarea în bune condiții a achiziției nu sunt de natură să indice o potențială fraudă în care ar fi implicat furnizorul”, aceasta nu este incidentă în speță în condițiile în care, așa cum am precizat anterior, societatea nu a

prezentat la control facturile de achiziție, societatea afiliată SC GF SRL nu confirmă livrările pe care SC X SRL (a se vedea cele sesizate anterior cu privire la TVA în sumă de X23 lei în trim. II 2014), ba mai mult anumite date declarate prin deconturile de taxă nu au corespondent în evidențele financiar-contabile (de exemplu în luna martie 2017 societatea a dedus conform declarației cod 300, TVA în sumă de X74 lei, dar în jurnalul de cumpărări aferent lunii martie 2017 nu sunt înregistrate achiziții taxabile din țară sau Comunitate).

În drept, organele de control au aplicat dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) și e) din Legea 571/2003, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) și e) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, reținându-se că în mod legal nu au acordat drept de deducere pentru TVA dedusă înscrisă în deconturile de taxă pentru care petenta nu a prezentat documentul justificativ în original sau duplicatul acestuia reconstituit potrivit legii și nici nu a justificat utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile, nefiind probată nici îndeplinirea condițiilor de formă și nici a celor privind fondul.

Drept urmare, având în vedere cele anterior prezentate la subpunctele A, B și C și prevederile legale incidente în speță, se constată că în mod legal organele de control au considerat că societatea a dedus fără drept TVA în sumă de X72 lei, astfel că, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

III.4. Referitor la suma de X57 lei reprezentând TVA

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste obligații fiscale stabilite suplimentar de plată în sarcina sa, în condițiile în care societatea nu a probat că îndeplinește condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în luna iunie 2017, societatea a dedus TVA în sumă de X57 lei în baza unei facturii de avans emisă de SC F SRL Cristuru Secuiesc CUI ROX, în valoare totală de X58 lei, sumă care nu a fost achitată furnizorului.

Pentru justificare a fost prezentat contractul de vânzare nr. 533/01.06.2017 având ca obiect „cameră frigorifică cu unitate de răcire, agregate de răcire și un spațiu amenajat ca loc de birou”. Prețul camerei frigorifice, prevăzut în contract este de X59 lei plus TVA. La punctul V.2. din contract se stipulează că cumpărătorul se obligă să plătească contravaloarea camerei frigorifice în 22 de rate lunare, ultima rată având termen data de 25.03.2019.

Potrivit evidenței financiar-contabile, factura de avans emisă de SC F SRL a fost înregistrată în rulajul creditor al contului 167- „Alte împrumuturi și datorii asimilate” în corespondență cu rulajul creditor al contului 401- „Furnizori”, iar în perioada verificată nu au fost înregistrate rate lunare.

Din consultarea bazei de date ANAF s-a constatat, de asemenea, că SC F SRL nu a declarat prin declarația informativă cod 394 livrări către SC X SRL.

Urmare a inspecției, TVA în sumă de X57 lei a fost respinsă la deducere, organele de control concluzionând că nu are la bază tranzacții economice reale.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 280 alin. (1) și (2), art. 281 alin. (1), art. 282 alin. (1) și art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a)-c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 280 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

art. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.*

art. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

[...]

(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.”*

În contestația formulată, petenta afirmă că echipamentele frigorifice achiziționate de la SC F SRL există, se află în posesia societății și au fost utilizate potrivit destinației lor, dar contrar acestei afirmații se constată că factura emisă de F SRL este o factură de avans și nu de livrare mijloace fixe, care a fost înregistrată într-un cont de capital (167- „Alte împrumuturi și datorii asimilate”). Conform informațiilor din baza de date ANAF, în luna iulie 2017 SC F SRL declară prin D394 livrări către SC X SRL în valoare de zero lei, aceasta fiind singura livrare declarată în 2017 către petentă. De altfel, factura de avans a fost emisă la data semnării contractului având ca obiect „*cameră frigorifică cu unitate de răcire, agregate de răcire și un spațiu amenajat ca loc de birou*”, astfel că la acea dată nu puteau fi livrate și instalate deja bunurile.

Se mai reține că societatea nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației documente de recepție cantitativă și calitativă încheiate cu vânzătorul din care să reiasă data recepției obiectivului, prevăzută în contract ca fiind data la care se transmite proprietatea asupra produselor către cumpărător (documente prevăzute în contract la art. IV Termene și modalități de livrare, recepția produselor).

Societatea a prezentat o fișă a mijlocului fix și un Proces verbal de recepție imobilizării emise de programul de contabilitate Saga pentru un mijloc fix „cameră frigorifică” în valoare de X59 lei, intrat în gestiune în baza contractului 533/01.06.2017, care nu sunt semnate și conform cărora mijlocul fix ar fi intrat în gestiune la data de 01.06.2017, ceea ce, așa cum am arătat anterior, nu era posibil.

De asemenea, se reține că organele de control precizează că avansul nu a fost succedat de factură de achiziție sau pentru ratele lunare, iar mijlocul fix nu a fost înregistrat în contul de imobilizări, în bilanțul de verificare încheiat la data de 31.12.2018 pusă la dispoziția organului de control, contestatoarea neavând evidențiate în patrimoniu mijloace fixe- echipamente tehnologice la valoarea celor susținute a fi deținute, soldul debitor al contului 2131 „Echipamente tehnologice” fiind de doar X78 lei. Inspectorii fiscali mai precizează că factura de avans nu a fost achitată furnizorului iar în perioada verificată nu au fost înregistrate rate lunare.

Având în vedere cele anterior prezentate se constată că în mod legal organele de control au considerat că pentru TVA în sumă de **X57 lei** nu a intervenit faptul generator și deci nici exigibilitatea taxei și că petenta nu a probat că sunt îndeplinite condițiile pentru deducerea taxei prevăzute de Legea 227/2015 privind Codul fiscal la art. 297 alin. (4), anterior citat, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

III.5. Referitor la suma de X63 lei reprezentând TVA

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere pentru TVA în sumă de X63 lei aferentă achiziției de combustibili, în condițiile în care nu are în proprietate sau în folosință mijloace de transport, nu a întocmit foi de parcurs și nu a prezentat în susținere documente sau explicații care să infirme tratamentul fiscal aplicat de către echipa de control fiscal.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a dedus TVA în sumă de X60 lei aferent achizițiilor de carburanți auto, după cum urmează:

- în anul 2014 a fost dedusă TVA în sumă de X25 lei (valoare care este inclusă în TVA pentru care societatea nu are drept de deducere pentru anul 2014, așa cum s-a arătat anterior);
- în anul 2015 a fost dedusă TVA în sumă de **X61 lei**;
- în anul 2016 a fost dedusă TVA în sumă de **X62 lei**.

Cu prilejul verificărilor efectuate organele de control au constatat că societatea nu deține în patrimoniu autoturisme, nu au fost încheiate contracte de comodat pentru autoturisme, nu au fost întocmite foi de parcurs, astfel că nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **X63 lei**, în speță fiind încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

Legea 571/2003

„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

- a) operațiuni taxabile;*
- 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. 143, 144 și 144¹;*”

Legea 227/2015

„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;*”

Astfel, potrivit prevederilor art. 145 alin. (2)/art. 297 alin. (4) antecitate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea bunurilor/serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective, obligație pe care petenta nu a îndeplinit-o.

În fapt, cu privire la decontarea cheltuielilor legate de achiziția de combustibil societatea susține că organele de control nu au avut în vedere explicațiile date și înscrisurile prezentate dar nu precizează la ce documente se referă și nici nu anexează documente justificative,

în condițiile în care din Procesul verbal întocmit de DGAF 7 Sibiu anexat la dosar, se reține că la solicitarea inspectorilor antifraudă, reprezentantul legal al petentei, doamna P Ildiko, a precizat faptul că „societatea nu deține mijloace de transport înregistrate de societatea X SRL, nu a completat foi de parcurs pentru evidenta km parcursi și a consumului de carburant”.

În speță, devin incidente și prevederile art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele anterior prezentate se constată că în mod legal organele de control au considerat că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **X63 lei** nefiind prezentate documente care să probeze că sunt îndeplinite condițiile pentru deducerea taxei prevăzute de Legea 571/2003 la art. 145 alin. (2)/Legea 227/2015 privind Codul fiscal la art. 297 alin. (4), anterior citate, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

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

D E C I D E:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/23.04.2019, corectată material prin Decizia nr. F-X/29.07.2019, emisă de AJFP X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/23.04.2019, corectat material la data de 29.07.2019, cu privire la suma de X79 lei, din care X80 lei TVA și X11 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/23.04.2019, corectată material prin Decizia nr. F-X/29.07.2019, emisă de AJFP X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/23.04.2019, corectat material la data de 29.07.2019, cu privire la suma de X71 lei, din care X19 lei TVA și X67 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

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.