

DECIZIA nr. 1.834 din 2020
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L. - în insolvență,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG1 .x./17.07.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita, prin adresa nr. HRG_AIF .x./15.07.2019, înregistrată sub nr. BVR_REG1 .x./17.07.2019, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L., CUI ..., J19/626/2007, prin lichidator .Y. SPRL, cu sediul în X, str. X, nr. x, cod poștal x, jud. X, desemnat prin Sentința civilă nr. .x./03.07.2019, pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr. .x./2019.

Obiectul contestației, înregistrată la A.J.F.P. Harghita sub nr. .x./08.07.2019 îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-HR .x./21.05.2019, (denumită în continuare „Decizia de impunere nr. F-HR .x./21.05.2019”) emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .x./21.05.2019, comunicată societății prin remitere sub semnătură de primire în data de 24.05.2019, conform semnăturii administratorului societății aplicată pe adresa nr. .x./21.05.2019 de înaintare a deciziei de impunere, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de x1 lei din care societatea contestă suma de **x2 lei**, reprezentând:

- impozit pe profit x3 lei;
- TVA x4 lei.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată societatea solicită anularea parțială a deciziei de impunere nr. F-HR .x./21.05.2019, susținând următoarele:

- nu corespunde realității că societatea nu a prezentat organelor de inspecție contractul cu furnizorul .Z. S.R.L., persoana de contact cu această societate fiind domnul .V. în calitate de împuternicit al acestei societăți, cu care au fost negociate condițiile de vânzare a balastului brut și a bolovanilor de râu;

- transportul materialelor a fost asigurat de către vânzător, acesta aducând întotdeauna marfa la locațiile menționate în anexă la contract. Aceeași anexă cuprinde și data livrărilor, iar societatea contestatară consideră că a dovedit modalitatea de utilizare a bunurilor achiziționate;

- locul de descărcare a materialelor a fost la șantierele de modernizare a străzilor din localitățile .P., .D. și .Ș., iar criteriul care a stat la baza acestei

achiziții a fost cel al prețului și faptul că vânzătorul s-a obligat să asigure transportul la locul indicat de cumpărător;

- prin cauzele CJUE s-a statuat în mod repetat că dreptul de deducere a TVA-ului face parte integrantă din sistemul instituit prin Directiva privind TVA-ul și, în principiu, nu se poate limita. Deducerea TVA-ului achitat în amonte trebuie să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă nu au fost îndeplinite de persoanele impozabile. În acest sens, Curtea a reținut că atunci când condițiile pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere sunt întrunite, nu este compatibil cu Directiva privind TVA-ul „să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa sau nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă privind TVA-ul”.

În concluzie, societatea susține că nu a avut cunoștința despre existența unor eventuale nereguli la furnizorul bunurilor respective, motiv pentru care nu poate fi sancționată prin refuzul dreptului de deducere bazat la neregurile existente la .Z. S.R.L.

În susținerea cauzei, societatea anexează la contestație următoarele documente:

- încheierea civilă nr. .x./03.07.2019;
- copia Contractului cadru de vânzare-cumpărare nr. .x./25.07.2014;
- copia anexei nr. 1 la contractul nr. .x./2014;
- copia actului adițional nr. 1/03.11.2014 la contractul cadru .x./2014;
- copia anexei nr. 1 la actul adițional nr. 1/03.11.2014;
- extras din Registrul de intrare-ieșire aferent lunii iulie 2014.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au efectuat inspecția fiscală parțială la .X. S.R.L., pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015 impozit pe profit și pentru perioada 01.09.2014 – 01.01.2018 TVA, urmare avizului de inspecție fiscală nr. .x./22.04.2019.

Cu privire la impozitul pe profit în sumă de x3 lei și TVA stabilită suplimentar în sumă de x4 lei, organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P. Harghita au constatat că societatea nu a făcut dovada, prin documente justificative pertinente, că achizițiile de balast brut și bolovan de râu înscrise pe facturile emise de .Z. S.R.L. au fost transportate și au intrat în gestiunea societății sau că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, facturile sunt incomplete, astfel nu îndeplinesc calitatea de document justificativ care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate. Prin urmare, organele de control au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și nu au dat drept de deducere pentru TVA.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile aferente achiziției unor bunuri, înregistrate în contabilitatea societății pe baza documentelor care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente în susținerea contestației de natură să justifice o altă stare de fapt decât cea reținută în urma inspecției fiscale.

În fapt, în urma inspecției fiscale a fost stabilită o diferență de impozit pe profit în sumă de x3 lei aferentă unei baze impozabile suplimentare în sumă de .x5. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, aferente achizițiilor de balast brut și bolovan de râu de la societatea .Z. S.R.L., pe motivul că societatea contestatară nu a justificat cu documente dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a acestor materiale.

Societatea susține că nu poate să fie sancționată pentru comportamentul fiscal al furnizorului, atâta timp cât s-a dovedit modalitatea de utilizare a bunurilor achiziționate la modernizarea străzilor din localitățile .P., .D. și .Ș., existând contract cadru de vânzare-cumpărare și anexă la aceasta din care rezultă data livrărilor.

În drept, potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, în vigoare pe perioada verificată:

„Art. 19. – (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

„Art. 21. – (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. [...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 44 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare stipulează că:

„Art. 21 al. 4 f)

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care

angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Potrivit normelor legale mai sus citate, rezultă că nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune și care să fie înregistrate în contabilitate cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ.

Cu privire la documentele justificative devin incidente prevederile O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, respectiv a normelor metodologice și specifice aprobate prin acest ordin:

Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile:

„A. Norme generale

1. **Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).**

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- **numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;**
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

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

Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile

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

1. a) Servește ca:

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

b) Se folosește ca document de recepție obligatoriu numai în cazul:

- bunurilor materiale cuprinse într-o factură sau aviz de însoțire a mărfii, care fac parte din gestiuni diferite;
- bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;
- bunurilor materiale procurate de la persoane fizice;
- bunurilor materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare;
- bunurilor materiale care prezintă diferențe la recepție;
- mărfurilor intrate în gestiunile la care evidența se ține la preț de vânzare.

c) În alte cazuri decât cele menționate la lit. b), recepția și încărcarea în gestiune, după caz, și înregistrarea în contabilitate se fac pe baza documentului de livrare care însoțește transportul (factura, avizul de însoțire a mărfii etc.).

2. Se întocmește în două exemplare, la locul de depozitare sau în unitatea cu amănuntul, după caz, pe măsura efectuării recepției. În situația în care la recepție se constată diferențe, Nota de recepție și constatare de diferențe se întocmește în trei exemplare de către comisia de recepție legal constituită.

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

Datele de pe verso formularului se completează numai atunci când se constată diferențe la recepție. [...]

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea, numărul și data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;
- numărul facturii/avizului de însoțire al mărfii etc., după caz;
- numărul curent; denumirea bunurilor recepționate; U/M; cantitatea conform documentelor însoțitoare; cantitatea recepționată, prețul unitar de achiziție și valoarea, după caz;

- numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe;

- prețul de vânzare și valoarea la preț de vânzare, după caz, pentru unitățile cu amănuntul.

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

Aviz de însoțire a mărfii (Cod 14-3-6A)

Este formular cu regim special intern de tipărire și numerotare.

1. Servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;
- document ce stă la baza întocmirii facturii, după caz;

- *dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;*
- *document de primire în gestiune, după caz;*
- *document de descărcare din gestiune a bunurilor cedate cu titlu gratuit.*

2. *Se întocmește, în două sau mai multe exemplare, de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, precum și în alte situații stabilite prin procedurile proprii ale unității. [...]*

În celelalte situații decât cele prevăzute mai sus se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii și nu factura.

3. *Circulă, după caz:*

- *la furnizor:*

- ***la delegatul unității care face transportul sau al clientului, pentru semnare de primire;***

- *la compartimentul desfacere, pentru înregistrarea cantităților livrate în evidențele acestuia și pentru întocmirea facturii;*

- *la compartimentul financiar-contabil;*

- *la cumpărător:*

- *la magazie, pentru încărcarea în gestiune a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale primite, după efectuarea recepției de către comisia de recepție și după consemnarea rezultatelor;*

- *la compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităților aprovizionate în evidența acestuia;*

- *la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică. [...]*

5. *Conținutul minimal obligatoriu de informații al avizului de însoțire a mărfii este următorul:*

- *seria și numărul intern de identificare a formularului;*

- *data emiterii formularului;*

- *datele de identificare ale furnizorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală);*

- *datele de identificare ale cumpărătorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală);*

- *denumirea și cantitatea bunurilor livrate;*

- *prețul și valoarea, după caz;*

- *date privind expediția: numele delegatului, buletin/carte identitate (serie, număr), numărul mijlocului de transport, ora livrării, semnătura delegatului;*

- *semnătura expeditorului;*

- *data primirii în gestiune și semnătura gestionarului primitor.”*

În speță, din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că societatea contestată în perioada august-decembrie 2014 – facturat în lunile noiembrie, decembrie 2014 – a înregistrat achiziții de la societatea .Z. S.R.L. materiale de construcții după cum urmează:

Număr factură	Data factură	Denumirea produselor	UM	Cantitatea: tone	Valoarea	Valoarea TVA

.x.	27.11.2014	Balast brut lunile august, septembrie, octombrie	to	17.631,90	.x6. lei	.x7. lei
.x.	22.12.2014	Bolovan de râu 150-300 mm	to	1.463,10	.x8. lei	.x9. lei
.x.	29.12.2014	Balast brut	to	9.877,51	.x10. lei	.x11. lei
Total				28.972,51	.x12. lei	.x13. lei

Din rubrica privind expediția a celor 3 facturi rezultă că acestea au fost transmise prin poștă, fără să fie însoțite de avize de însoțire a mărfii.

Potrivit notei explicative încheiate în data de 06.05.2019, administratorul societății .X. S.R.L. a declarat că „*nu dețin avize de însoțire a mărfii pentru că tot a fost promis că trimite dar nu a trimis după care și eu am uitat să mai cer*”.

Astfel, cele 3 facturi au fost emise pentru o cantitate 28.972 tone balast brut și bolovan de râu și nu conține nicio informație cu privire la momentul expediției/livrării materialelor de construcții și la mijlocul de transport utilizat. Facturile nu sunt însoțite de documente din care să reiasă cum a fost livrată această cantitate de materiale sau documente de cântar care să probeze cantitatea recepționată.

Potrivit raportului de inspecție fiscală, din aceste materiale înregistrate în contul 301 „Materii prime” numai o parte au fost înregistrate pe cheltuieli prin descărcare din gestiune, respectiv materialele în sumă de .x5. lei. Pentru descărcarea materialelor au fost prezentate bonurile de consum nr. .x./30.11.2014 și .x./31.12.2014, întocmite în sistem electronic:

- **fără menționarea obiectivelor sau lucrărilor la care ar fi fost folosite aceste materiale;**
- **fără denumirea beneficiarilor;**
- **fără informații cu privire la persoanele care au predat sau au primit aceste materiale.**

Diferența sumei de .x14. lei a fost descărcat din gestiunea societății, prin notele contabile 211.2-301 în data de 30.05.2016, fiind majorată valoarea terenului existent în patrimoniul societății.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste materiale de construcții achiziționate societatea

- **nu deține documente pentru justificarea transportului bunurilor** precum avize de însoțire a mărfurilor, note de cântar, contract, oferte, comenzi sau documente de intrare în gestiunea societății;
- **recepția mărfurilor a fost efectuată pe baza facturilor primite prin poștă**, a faptului că cantitățile de materiale înscrise în aceste facturi necesită transportul cu mai multe mijloace de transport, respectiv că pentru cantitatea cuprinsă numai într-o factură erau necesare mai multe transporturi și astfel documentul de transport nu putea fi factura;

- facturile nu conțin datele livrării și nu este indicat documentul de însoțire a mărfurilor pe parcursul transportului și delegatul delegatul sau mijlocul de transport;
- nu sunt informații privind mijloacele de transport cu care s-a efectuat transportul, locul unde s-a încărcat/descărcat și data când s-au livrat mărfurile.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea contestată nu are documente cu care să justifice realitatea tranzacțiilor înregistrate sau a provenienței mărfurilor achiziționate, iar facturile sunt incomplete și nu îndeplinesc calitatea de document justificative care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate.

De asemenea, organele de control au constatat faptul că obiectul de activitate al furnizorului S.C. .Z. S.R.L. nu are nicio legătură cu vânzările de materiale de construcții, potrivit declarației administratorului acestei societăți, în perioada septembrie-decembrie 2014 activitatea societății .Z. a constat doar în comercializarea de autoturisme second-hand, iar livrările declarate prin declarația 394 sunt false. Totodată în urma inspecției fiscale la această societate a fost întocmită sesizare penală.

Prin nota explicativă încheiată în data de 06.05.2019, administratorul societății .X. S.R.L., domnul .PP., a declarat că de transportul materialelor de construcții s-a ocupat furnizorul, acesta descărcând marfa la șantierul din localitățile .P., .D. și .Ș., lungimea drumului construit era de circa 7 km.

De asemenea la întrebarea inspectorilor fiscali că *„Deoarece facturile au fost transmise prin poștă, iar în timpul controlului nu ați prezentat avize de însoțire a mărfii pentru fiecare transport în parte, vă rugăm să prezentați documentele însoțitoare a transporturilor (dacă dețineți), dat fiind faptul că S.C. Automania S.R.L. are sediul Cluj-Napoca”* administratorul societății a declarat că *„nu dețin avize de însoțire a mărfii pentru că tot a fost promis că trimite dar nu a trimis după care și eu am uitat să mai cer”*. Aceleași afirmații au fost prezentate și la prezentarea punctului de vedere la încheierea inspecției fiscale, fără ca să fie anexate la acest act documentele solicitate de organele de inspecție fiscală.

Societatea a anexat la contestație copia contractului cadru de vânzare-cumpărare nr. .x./25.07.2014, a anexei și a actului adițional, semnate pentru conformitate cu originalul, precum și o pagină din Registrul de intrare-ieșire 2014.

Din analiza acestor documente rezultă următoarele:

- contractul nr. .x./25.07.2014 este un contract general fără detalii despre denumirea bunurilor, cantitatea vândută/cumpărată, prețul acestora, condiții de transport, etc., **obiectul contractului îl reprezintă vânzarea de bunuri conform anexe;**

- potrivit anexei nr. 1 la contractul cadru de vânzare-cumpărare nr. .x./25.07.2014 rezultă că bunurile vândute reprezintă 17.630 tone de balast brut la un preț unitar fără TVA de .x15. lei, termenul de livrare fiind 01 august – 31 octombrie 2014;

- potrivit actului adițional nr. 1 din 03.11.2014 la Contractul cadru de vânzare-cumpărare nr. .x./25.07.2014, anexa nr. 1 se modifică în sensul că bunurile vândute prezintă

- 9.877,51 tone de balast brut la un preț unitar fără TVA de .x15. lei, termenul de livrare fiind 03 noiembrie 2014 – 15 martie 2015 și

- 1.463,10 tone de bolovan de râu la un preț unitar fără TVA de .x16. lei, termenul de livrare fiind 03 noiembrie 2014 – 15 martie 2015.

- locul livrării este .P.;

- din Registrul de intrare-ieșire rezultă că la poziția 116 societatea .X. S.R.L. în data de 25.07.2014 a înregistrat „Contract vânz – cump. - balast br. de la .Z.”

În speță, din analiza conținutului acestor documente se reține că nu rezultă următoarele aspecte:

- în sarcina cărei părți cade efectuarea transportului;
- locul de încărcare a bunurilor;
- datele în care aceste materiale au fost livrate efectiv la localitatea .P.;
- documentele însoțitoare ale acestor transporturi;
- numele persoanelor care au recepționat bunurile;
- dacă materiale de construcții achiziționate au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în condițiile în care societatea nu a depus niciun document cu care să justifice afirmația că din aceste materiale s-a construit drumul de 7 km;

Societatea prin contestație susține că transportul materialelor a fost asigurat de către vânzător, acesta aducând întotdeauna marfa la locul indicat de cumpărător, respectiv la locațiile menționate în contract (.P.).

Organul de soluționare a contestației reține că pentru transportul unei astfel de cantități, ar fi fost necesară efectuarea a aproximativ 750 de curse în condițiile în care s-ar fi utilizat autobasculante de mare tonaj care permit o capacitate a sarcinii utile de până la circa 40 de tone.

Potrivit art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 6. – (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”.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu completările ulterioare.

Totodată, conform prevederilor art. 3 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

„Art. 3. – (1) În situațiile în care bunurile circulă fără să fie însoțite de factură, documentul utilizat pe perioada transportului este avizul de însoțire a mărfii, cu excepțiile prevăzute expres de reglementările legale în vigoare”.

Potrivit normelor specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, cuprinse în anexa 2 nr. O.M.E.F. nr. 3.512/2008, Avizul de însoțire a mărfii (Cod 14-3-6A) este formular cu regim special intern de tipărire și numerotare care servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;
- document ce stă la baza întocmirii facturii, după caz;
- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;
- document de primire în gestiune, după caz;
- document de descărcare din gestiune a bunurilor cedate cu titlu gratuit.

Conform actului normativ menționat anterior, avizul de însoțire a mărfii se întocmește, în două sau mai multe exemplare, de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, precum și în alte situații stabilite prin procedurile proprii ale unității.

În contextul considerentelor anterior prezentate și având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, în soluționarea contestației se rețin următoarele:

1. Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației documentele anexate la contestație, respectiv contractul cadru de vânzare-cumpărare nr. .x./25.07.2014, precum și anexa 1/act adițional nr. 1/anexa 1 la act adițional din următoarele motive:

- .Z. S.R.L. în calitate de vânzător este reprezentată prin domnul .B. în calitate de administrator, iar documentele mai sus menționate, anexate la contestație, sunt semnate de către .V., (nu de către persoana înscrisă în contract) însă această persoană **nu a avut nicio calitate la S.C. .Z. S.R.L.**

Cu toate că prin contestația formulată, societatea .X. S.R.L. susține că domnul .V. s-a prezentat în calitate de împuternicit al societății .Z. S.R.L., această afirmație nu este dovedită cu niciun document oficial.

Din nota explicativă întocmită în data de 06.05.2019 domnul .P., administratorul societății .X. S.R.L. la întrebarea „cum ați luat legătura cu reprezentantul societății .Z. SRL?” a declarat că „**îl cunoșteam de mult pe .V. dar nu mai amintesc locul sau evenimentul respectiv.**” Prin urmare, dacă administratorul societății .X. S.R.L. cunoaștea de mult persoana cu care a ținut legătura cu .Z., ar fi trebuit să știe că semnătura aparține domnului .V. și nu al domnului .B.. Or, o minimă diligență la încheierea unui contract cu o persoană juridică este verificarea ca persoana care reprezintă societatea să dețină drept de reprezentare pentru aceasta.

- din raportul de inspecție fiscală nr. F-CJ .x./17.11.2015 întocmit de către organele de inspecție din cadrul D.G.R.F.P. .Y. rezultă că domnul .B.,

administratorul societății .Z. S.R.L., prin notele explicative încheiate în data de 03.11.2015 și 16.11.2015 a declarat că *nu are cunoștință despre efectuarea unor livrări de bunuri către societățile declarate în declarațiile informative cod 394, facturile emise de S.C. .Z. S.R.L. către aceste societăți sunt false, activitatea desfășurată de societate a constat doar achiziționarea unui număr de 19 mașini pentru care a solicitat certificat fiscal și pe care le-a vândut unor persoane fizice.* Mai mult, sediul acestei societăți este la .X., str. .X., nr. .x., iar la adresa respectivă funcționează o grădiniță .X., societatea neavând sedii secundare sau puncte de lucru de unde ar fi fost posibilă încărcarea și transportarea aprox. 750 autobasculante de materiale de construcții. Obiectul de activitate al acestei societăți este comerț cu ridicata de piese și accesorii pentru autovehicule.

În acest context, se reține că documentele prezentate de contestator în susținerea contestației nu conțin date reale și nu pot fi luate în considerare.

2. Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit normelor metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile *„Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”*

În ceea ce privește notele de recepție și constatare diferențe nr. .x./27.11.2014, nr. .x./22.12.2014 și .x./29.12.2014, prezentate organelor de inspecție fiscală în timpul controlului, se rețin următoarele:

- aceste documente nu conțin datele și nici semnătura persoanelor care au recepționat/primit în gestiune materialele de construcție, **adică să fie constatate și consemnate în documente completate corespunzător, astfel încât să aibă calitatea de document justificativ;**

- recepționarea materialelor a fost efectuată pe baza facturilor ca document însoțitor, datele de recepție și a emiterii facturilor fiind identice. Prevederile legale mai sus invocate precizează că în cazul în care bunurile materiale sosesc în tranșe, se întocmește câte o notă de recepție și constatare de diferențe pentru fiecare tranșă, care se anexează apoi la factură sau la avizul de însoțire a mărfii. În speță, este evident că cantitatea de 28.972 tone de materiale achiziționate și facturate în 3 facturi nu a fost transportat în 3 tranșe.

- prin nota explicativă încheiată în data de 06.05.2019 (Anexa nr. 3 la RIF) administratorul societății susține că *„de transport s-a ocupat vânzătorul, acesta descărcând marfa la locul indicat de mine [...]”* astfel transportul nefiind în sarcina societății contestatăre.

Susținerea potrivit căreia, obligația furnizorului de a efectua transportul materialelor, fapt ceea ce nu rezultă din contractul cadru de vânzare – cumpărare nr. .x./25.07.2014 nu poate fi reținută, în niciun caz, ca o împrejurare ce disculpă societatea contestatăre de obligația prezentării dovezilor necesare care să probeze transportul bunurilor către cumpărător.

3. Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, chiar dacă societatea a achiziționat materiale de construcții care se potrivesc cu obiectul ei de activitate, ar fi trebuit să justifice aceste cheltuieli deduse cu documente justificative.

Societatea nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia formulării contestației nu a dovedit cu documente justificative afirmația că cheltuielile deduse în sumă de .x5. lei au fost efectuate pentru modernizarea străzilor din localitățile .P., .D. și .Ș. (7 km), nu a prezentat contracte/situații de lucrări pentru construirea drumurilor din localitățile mai sus menționate din care rezultă cantitatea necesară de materiale de construcții și alte detalii tehnice privind realizarea lucrărilor, procese-verbale de recepție a lucrărilor, dacă întreaga cantitate achiziționată a fost înscrisă în aceste situații de lucrări.

Sușinerile societății contestatoare în sensul că au fost emise de avize pentru cantitatea de 28.972 tone de materiale achiziționate, doar că nu au fost trimise societății, nu reflectă realitatea și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, câtă vreme pe de o parte aceasta nu a prezentat astfel de documente nici în timpul controlului nici cu ocazia formulării contestației, cu toate că avea acest drept, iar pe de altă parte pentru transportul acestei cantități de materiale de construcții ar fi fost necesară efectuarea a aproximativ 750 de curse în condițiile în care s-ar fi utilizat autobasculante de mare tonaj care permit o capacitate a sarcinii utile de până la circa 40 de tone. În aceste condiții transportul acestei cantități de materiale de construcții fără documente însoțitoare nu este posibil în drumurile publice.

Or, existența contractului cadru de vânzare-cumpărare nu este suficientă pentru a dovedi îndeplinirea condiției esențiale de deductibilitate a cheltuielilor, respectiv că materialele de construcții au fost folosite pentru modernizarea drumului de 7 km, conducând la obținerea de venituri impozabile.

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, din cantitatea totală achiziționată de la .Z. S.R.L. în sumă totală de .x12. lei (.x10. lei + .x8. lei + .x6. lei), societatea a dedus cheltuieli doar în sumă de .x5. lei, adică contravaloarea facturii nr. AI-.x./21.11.2014, reprezentând balast brut aferente lunilor august, septembrie și octombrie.

Potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*”. În acest sens, conform art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare „*Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]* d) *dovezile pe care se întemeiază*”.

Cum societatea este cea care susține că starea de fapt reținută de organele de inspecție fiscală este eronată, rezultă că sarcina de a proba o altă situație de fapt îi revine în totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al

interesului personal al societății, care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, motiv pentru care neprobarea cu documente a susținerilor din contestație determină respingerea acesteia.

Ca atare, contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată, nesusținută cu documente.

1. Referitor la TVA în sumă de x4 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcții, în condițiile în care nu a prezentat documente care să dovedească că cantitățile efectiv recepționate au fost utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au recunoscut dreptul de deducere a TVA în sumă de x4 lei pentru tranzacții reprezentând achiziții de materiale de construcții, pentru care societatea nu a prezentat documentația care să dovedească realitatea tranzacțiilor efectuate cu societatea .Z. S.R.L.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că pentru achiziția de 27.509 tone de balast brut și 1.463 tone de bolovan de râu societatea nu a prezentat contract, oferte, comenzi, certificate de calitate și conformitate, note de cântar, avize de însoțire a mărfurilor sau alte documente pentru justificarea transportului bunurilor ori pentru justificarea intrării în gestiunea societății, având în vedere că recepția mărfurilor a fost efectuată pe baza facturilor primite prin poștă. De asemenea nu rezultă nici locul unde s-a încărcat/descărcat bunurile și data când s-au livrat aceste bunuri.

În drept, potrivit art. 145, art. 146 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(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, art. 144 și art. 144¹;*
[...].”

„Art. 146. – (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; [...].”

„Art. 156. – (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

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

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

Conform pct. 79 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

- a) evidențe contabile ale activității sale economice;
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;
- c) **facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică; [...].”**

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 Inzo se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 Rompelman, unde Curtea a statuat că este **obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 Inzo, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

Referitor la documentele justificative imputate de organele de inspecție fiscală, respectiv contracte, situații de lucrări, avize de expediție, certificate de calitate etc., se reține că **dreptul de deducere se acordă numai dacă**

persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a bunurilor și serviciilor, legea fiscală, inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că achizițiile au avut loc efectiv și sunt necesare realizării de operațiuni taxabile ori scutite cu drept de deducere.

De asemenea, se reține că proba (dovada) achiziției bunurilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura operațiunii, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu achiziția efectuată și cu specificul activității desfășurate.**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la profit impozabil ori la operațiuni taxabile.

Pornind de la considerațiile generale prezentate anterior (cu privire la impozitul pe profit), se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății deductibilitatea TVA pentru achizițiile de balast brut și bolovan de râu pentru care nu a fost prezentată documentația care să dovedească realitatea tranzacțiilor.

Astfel, lipsa avizelor de însoțire al materialelor de construcții și a documentelor de recepție corect întocmite menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor, așa cum s-au produs ele în realitate nu permit constatarea faptului că bunurile înscrise în cele 3 facturi au și fost efectiv recepționate și înregistrate în evidența gestionară a societății, de unde să poată fi urmărită utilizarea lor în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Se mai reține că solicitarea prezentării de avize de însoțire a mărfii și de documente de recepție, inclusiv documente de cântar este pe deplin justificată în condițiile în care este vorba de achiziții de bunuri în tonaj mare, pentru care realitatea faptică a tranzacțiilor nu poate fi constatată decât prin documente care să probeze cantitățile efectiv recepționate.

Prin urmare invocarea jurisprudenței europene potrivit căreia *deducerea TVA-ului achitat în amonte trebuie să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond*, nu are relevanță, câtă vreme facturile nu sunt însoțite de documentația necesară care să conțină **documentele justificative cu toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor, așa cum s-au produs ele în realitate, inclusiv numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare**, în concret avizele de însoțire a mărfii și notele de recepție și constatare de diferențe din care să reiasă că materialele de construcții achiziționate de la .Z. S.R.L. în cantități de mare tonaj au și fost

efectiv transportate, recepționate la nivelul cantităților facturate și înregistrate în evidența gestionară a societății, de unde să poată fi urmărită utilizarea lor **în scopul obținerii de venituri impozabile și utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile**. Lipsa documentației în sensul art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal face de prisos analiza celorlalte susțineri ale contestatoarei.

Nici invocarea faptului că *Curtea a reținut că atunci când condițiile pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere sunt întrunite, nu este compatibil cu Directiva privind TVA-ul „să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa sau nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posteroară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă privind TVA-ul”* nu prezintă relevanță în speță, având în vedere că prin acceptarea presupusă a 28.972 tone de materiale de construcții fără documente însoțitoare de transport, **în condițiile în care facturile au fost transmise ulterior prin poștă**, societatea avea indicii că participă la un circuit care urmărea fraudarea TVA, asumând răspunderea pentru acest fapt.

Nici apărarea că *transportul materialelor din speță a fost asigurat de către vânzător, acesta aducând întotdeauna marfa la locul indicat de cumpărător* nu poate fi reținută, fiind **în evidentă contradicție cu jurisprudența comunitară în materie de TVA**.

Obligația furnizorului de a efectua transportul materialelor, fapt ceea ce rezultă doar din afirmațiile societății contestatăre, nu și din contractul cadru de vânzare – cumpărare nr. .x./25.07.2014, nu poate fi reținută, în niciun caz, ca o împrejurare ce disculpă societatea contestatăre de obligația prezentării dovezilor necesare care să probeze transportul bunurilor către cumpărător.

Cum societatea știa încă dinaintea încheierii tranzacțiilor condițiile legale necesare pentru acordarea deducerii taxei aferente achizițiilor de bunuri, **în calitate de comerciant diligent și avizat, avea obligația să se asigure, inclusiv contractual, că va primi de la vânzător copii ale documentelor de transport, chiar și în situația în care transportul a fost asumat de vânzător**.

Mai mult, societatea nici în timpul inspecției nici la formularea contestației nu a arătat, justificat cu documente, că aceste achiziții au fost utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile.

Cum societatea este cea care susține că starea de fapt reținută de organele de inspecție fiscală este eronată, rezultă că sarcina de a proba o altă situație de fapt îi revine în totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al societății, care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, motiv pentru care neprobarea cu documente a susținerilor din contestație determină respingerea acesteia.

Față de prevederile legale de mai sus, 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, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile/

scutite cu drept de deducere revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere.

Prin urmare, din prevederile legale redate mai sus, rezultă că orice persoană impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor sale (reale) dacă acestea sunt destinate realizării de operațiuni cu drept de deducere și dacă deține exemplarul original al unei facturi care să cuprindă cel puțin elementele prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal.

Totuși, chiar și în situația unor operațiuni reale, jurisprudența europeană stabilește că este posibilă anularea dreptului de deducere atunci când, în baza unor factori obiectivi, se stabilește că livrarea a fost efectuată către o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că este implicată într-o fraudă fiscală.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea .X. S.R.L. - în insolvență a înregistrat achiziții de la .Z. S.R.L. 28.973 tone de materialele de construcții constând în balast brut și bolovan de râu în baza de 3 facturi prezentate în fotocopie. La denumirea produselor fiind înscris *balast brut lunile august, septembrie, octombrie* (fact.nr..x./27.11.2014), *bolovan de râu 150-300 mm* (fact.nr..x./22.12.2014) și *balast brut* (fact.nr..x./29.12.2014), la rubrica Date privind expediția este completată „Prin poștă”, valoarea totală a acestor materiale fiind .x12. lei lei + TVA în sumă de .x13. lei.

Din valoarea acestor materiale de construcții societatea a dedus cheltuieli numai în suma de .x5. lei, respectiv c/v facturii .x./27.11.2014 și a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .x13. lei.

Societatea nu a prezentat documente de transport, avizele de însoțire a mărfii, note de cântar, informații privind mijloacele de transport cu care s-a efectuat transportul, informații despre locul unde s-a încărcat și descărcat aceste materiale, pe facturi n-au fost înscrisă data livrării, recepția acestora s-a făcut în datele când au fost emise aceste 3 facturi, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au acceptat aceste cheltuieli ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2014 și au stabilit că societatea nu își poate exercita dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de la S.C. .Z. S.R.L.

În raport de conținutul acestor documente se reține că societatea nu a prezentat documentele justificative mai sus menționate nici cu ocazia formulării contestației, pe notele de recepție întocmite cu ocazia primirii bunurilor, respectiv nota de recepție și constatare de diferențe cu nr. .x./27.11.2014, nr. .x./22.12.2014 și nr. .x./29.12.2014 nu sunt completate cu numele

persoanelor care au participat la comisia de recepție și nu conțin nicio semnătură, în condițiile în care **cantitățile înscrise în facturi sunt de mare tonaj**, fără a fi însoțite de documente din care să reiasă clar momentul recepției materialelor și cantitățile efectiv recepționate pe bază de documente de cântar care să probeze cantitatea efectiv recepționată.

Ceea ce rezultă din textele de lege este că taxa dedusă trebuie să fie aferentă unor achiziții destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, deci implicit achizițiile să fie reale căci numai astfel pot fi destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Organele de inspecție fiscală, prin analizarea documentelor societății și verificarea încrucișată a emitenților înscrși în facturile în baza cărora societatea a înregistrat achiziții de bunuri și a dedus TVA aferentă, au constatat că societatea nu are documente care să ateste realitatea tranzacțiilor efectuate sau a provenienței mărfurilor achiziționate. Prin argumentele formulate și dovezile depuse în faza contestației societatea nu demonstrează existența unei alte situații decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

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

„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 pct. 11.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, care stipulează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Prin urmare, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de .x4. lei.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4), art. 145 alin. (1) și (2), art. 146 alin. (1) și art. 156 alin. (1), (2) și (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, pct. 44 [Titlul II] și pct. 79 [Titlul VI] din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, O.M.E.F. nr. 3.512/2008, O.M.E.F. nr. 2.226/2006, art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, se

DECIDE

Respingerea, ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L., în insolvență, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-HR .x./21.05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .x./21.05.2019 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru obligații fiscale stabilite suplimentar în sumă de **x2 lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de x3 lei și TVA în sumă de x4 lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul .X.