

DECIZIA nr. 224 din 20.03.2019
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL – în insolvență, cu sediul în București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. MBC_AIF_...2019, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2019 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București cu privire la contestația ABC SRL – în insolvență transmisă prin poștă în data de2018.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. MBC_REG_.....2018 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MJ xxx/2018, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ yyy/2018 și comunicată prin poștă în data de2018 prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de **S 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 București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

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

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii București au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru TVA aferentă perioadei 01.12.2011-30.11.2016 în vederea soluționării DNOR-ului din data de2016, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-MJ yyy/2018 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MJ xxx/2018, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de S lei, ceea ce a condus la respingerea de TVA la rambursare în sumă de R lei și stabilirea TVA datorată suplimentar de plată în sumă de P lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere invocând următoarele:

Decizia de impunere este nulă pentru lipsa audierii conform prevederilor legale, prin stabilirea discuției finale și a înștiințării cu privire la ținerea acesteia în aceeași zi în care s-a procedat la remiterea proiectului de raport de inspecție fiscală, fără ca societatea să renunțe la dreptul său la discuția finală. Inspectorii

fiscali au procedat la simularea ținerii și organizării unei discuții finale, ceea ce a avut ca efect anihilarea dreptului societății la discuția finală, contrar prevederilor art. 9 alin. (1), art. 12 alin. (3) și art. 130 alin. (4) din Codul de procedură fiscală.

Societatea susține că în data de 20.09.2018 reprezentanții săi s-au întâlnit cu inspectorii fiscali, prilej cu care au fost înmânate dispoziția de măsuri și procesul-verbal de control încrucișat nr. pvx/2018 realizat la societatea afiliată GX SRL, înștiințarea pentru discuția finală nr. bcî/2018, cu indicarea datei pentru discuția finală la 20.09.2018, ora 14:30 și proiectul de raport de inspecție fiscală.

În 21.09.2018 și 24.09.2018 societatea a reclamat suprimarea nelegală a dreptului său la discuția finală prin faptul că discuția finală a fost programată în aceeași zi în care se emite și se comunică înștiințarea pentru discuția finală și se remite proiectul de raport de inspecție, fără să a i se permite vreun termen rezonabil conform art. 6 alin. (3) din Codul de procedură fiscală pentru analizarea proiectului și combaterea celor reținute în acest proiect, inclusiv prin asistență de specialitate pentru parcurgerea și înțelegerea constatărilor, verificarea calculelor din anexe și analizarea argumentelor de drept și a jurisprudenței invocate în proiectul de raport. Societatea a propus ca programarea discuției finale să aibă loc în data de 28.10.2018 ora 14:00, după ce s-ar fi exprimat și punctul de vedere al societății afiliate supusă controlului încrucișat. În data de 25.09.2018 prin email inspectorii fiscali au comunicat că se vor deplasa în data de 28.09.2018 pentru comunicarea punctului de vedere al societății cu privire la proiectul de raport, iar societatea prin adresa din data de 26.09.2018 a reiterat solicitarea unui termen rezonabil pentru discuția finală, precizând că nu a solicitat un termen pentru prezentarea unui punct de vedere sau remiterea unui punct de vedere referitor la proiectul de raport. Solicitarea societății a fost respinsă pe motiv că nu a fost prezentată împuternicirea avocațială depusă la organul fiscal în original sau copie legalizată, organele fiscale comunicând societății prin email în data de 27.09.2018 că discuția finală a avut loc la data de 20.09.2018 și ar fi fost convenită telefonic cu reprezentanții societății. În aceste condiții societatea a putut elabora un punct de vedere parțial cu privire la proiectul de raport prin email în data de 28.09.2018 și prin poștă, fiind înregistrat sub nr. pdv/02.10.2018.

Societatea susține că în raportul de inspecție fiscală încheiat ce a stat la baza deciziei de impunere organele de inspecție fiscală fac confuzie între termenul de 5 zile lucrătoare în care contribuabilul își poate prezenta punctul său de vedere în scris prevăzut de art. 130 alin. (5) din Codul de procedură fiscală și care începe să curgă de la data discuției finale cu termenul la care se stabilește să aibă loc discuția finală, care curge de la data remiterii proiectului de raport și se stabilește cu aplicarea prevederilor art. 6 alin. (3) și art. 130 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

Informarea realizată pe parcursul inspecției fiscale nu este de natură să anihileze dreptul contribuabilului la o discuție finală, iar refuzul acordării acestui drept determină nulitatea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere în temeiul art. 49 alin. (3) și art. 50 din Codul de procedură fiscală.

Nulitatea se impune și pentru lipsa motivării directe în raport și decizie a constatărilor și concluziilor din procese-verbale întocmite la alte persoane juridice decât subiectul inspecției fiscale și pentru necomunicarea actelor la care se face trimitere în cuprinsul raportului la momentul remiterii proiectului.

Societatea susține că nu au fost anexate la raportul de inspecție fiscală și nu i-au fost comunicate mai multe mijloace de probă invocate în cuprinsul raportului, și anume: procesele-verbale întocmite la controlul încrucișat efectuat la

societățile P1 SRL și P2 SRL, procesul-verbal nr. pvx/2018 întocmit la GX SRL, persoană juridică aflată, dar distinctă de societatea verificată, procesul-verbal nr. pva1/2015 emis de DRAF Constanța și administrat ca mijloc de probă pentru fundamentarea procesului-verbal nr. pvx/2018, adresa nr. ads/2018 transmisă AFCM București de către DRAF – structura centrală, informațiile și documentele consultate din baza de date a ANAF și solicitările de informații transmise către cei 23 de furnizori și răspunsurile primite.

În lipsa acestor probe societatea este în imposibilitate de a verifica și combate temeinicia și legalitatea constatărilor reținute de organele de inspecție fiscală și nu pot fi opuse societății fără a fi detaliate și explicate în chiar raportul de inspecție fiscală și nu printr-o simplă trimitere la acestea care să justifice prin ea însăși o concluzie sau un tratament fiscal.

Raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere sunt nule și pentru depășirea duratei inspecției fiscale conform art. 126 alin. (1) lit. b) și art. 126 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, organele fiscale trebuind să dispună încetarea inspecției, fără emiterea acestor acte. Astfel, inspecția fiscală a fost începută la data de 13.06.2017, a fost suspendată prin decizia nr. dsi/2017 începând cu data de 11.12.2017, chiar în ziua în care s-a împlinit termenul maxim de 180 de zile (90 zile x 2) pentru finalizarea inspecției și a fost reluată în data de 05.06.2018, iar prin raportare la data pretinsă de închidere a inspecției fiscale din 20.09.2018, fără luarea în calcul a perioadei de suspendare, reiese că durata inspecției fiscale a fost de 287 de zile, cu 107 zile peste dublul perioadei de 90 de zile prevăzută de Codul de procedură fiscală. Faptul că societatea deține sedii secundare nu justifică efectuarea inspecției fiscale în termenul de 180 de zile prevăzut la art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală deoarece nu orice sediu secundar prezintă relevanță în activitatea de administrare a creanțelor fiscale, ci numai acel sediu secundar care are obligația să se înregistreze fiscal ca plătitor de salarii și asimilate salariilor conform art. 1 pct. 4 și pct. 35 din Codul de procedură fiscală.

Teza finală a art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală nu poate fi considerată o excepție de la art. 126 alin. (1) lit. b) și c) deoarece o astfel de excepție ar fi trebuit să fie expresă și clară, astfel încât să-i fie clar oricărui contribuabil mic sau mijlociu categoria în care se încadrează. Societatea consideră că sediile secundare care nu sunt plătitori în înțelesul legislației fiscale, adică subiecți independenți de raporturi fiscale nu necesită o evaluare fiscală suplimentară, cu relevanță în stabilirea duratei inspecției fiscale.

Stabilirea de obligații fiscale suplimentare pentru anii fiscali 2011 și 2012 s-a prescris conform art. 110 și art. 117 din Codul de procedură fiscală și, deoarece durata legală de efectuare a inspecției fiscale a fost depășită, nu sunt incidente prevederile art. 111 alin. (2) lit. b) din Codul de procedură fiscală referitoare la suspendarea termenelor de prescripție pe perioada inspecției fiscale, drept pentru care termenul de prescripție a curs fără să fi fost suspendat pe durata inspecției.

Prin raportare la dispozițiile din vechiul Cod de procedură fiscală și vechiul Cod fiscal, societatea susține că la data emiterii facturii se constituie și baza de impozitare pentru TVA, punct de referință pentru calculul termenului de prescripție, pe când depunerea decontului de TVA prezintă relevanță pentru stabilirea momentului de la care curge termenul de achitarea a taxei la buget și nu termenul de prescripție a dreptului organului fiscal. Astfel, în cazul TVA

deductibilă în sumă de Sp1 aferentă facturii nr. fct1/30.12.2011 emisă pe numele societății de către GX SRL dreptul organului fiscal de a verifica condițiile de exercitarea a dreptului de deducere a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2012 și nu de la data de 1 ianuarie 2013, așa cum susține echipa de inspecție fiscală și s-a împlinit la data de 31 decembrie 2016 întrucât nu a intervenit în această perioadă nicio cauză de întrerupere sau suspendare a cursului prescripției. Similar, dreptul organelor fiscale de a stabili TVA suplimentară aferentă cantității de produse finite considerate minus la inventar în anul 2011 s-a prescris la 31 decembrie 2016, iar același drept cu privire la produsele finite realizate în anul 2012 este prescris deoarece termenul a curs neîntrerupt timp de cinci ani și nu a fost suspendat pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere.

Nu doar termenul pentru efectuarea inspecției fiscale a fost depășit, ci și termenul pentru soluționarea decontului de TVA prevăzut de art. 77 din Codul de procedură fiscală, deoarece soluționarea decontului de TVA trebuia finalizată în termen de 45 de zile, dar nu mai mult de 90 de zile de la înregistrarea cererii din 20.12.2016. Termenul legal special de soluționare de 90 de zile plus trei luni pentru realizarea inspecției fiscale anticipate nu a fost respectat, comunicarea soluționării cererii fiind realizată la data 19.10.2018, cu o depășire semnificativă, motiv pentru care se datorează și dobânzi fiscale.

Pe fondul constatărilor, societatea ABC SRL invocă jurisprudența CJUE în baza căreia dreptul de deducere se acordă și rămâne dobândit în baza intenției de a desfășura operațiuni taxabile, chiar dacă bunul sau serviciul achiziționat nu a mai fost utilizat ulterior în folosul operațiunilor taxabile.

Cu privire la TVA în sumă de Sp2 lei neacceptată la deducere având ca obiect prestări servicii de la P3 SRL, P4 SRL, P5 SRL și P6 SRL, societatea susține că singura condiție de formă este prezentarea facturii de achiziție, în original, iar aprecierea organelor fiscale în legătură cu efectivitatea serviciilor este contrară dispozițiilor legale interne și comunitare în domeniul TVA care nu obligă la utilizarea efectivă a bunurilor și serviciilor achiziționate, fiind suficientă dovedirea unei legături a serviciilor achiziționate cu obiectul de activitate.

Referitor la TVA în sumă de Sp3 lei neadmisă la deducere din facturile emise de societatea PH SRL (fostă AH) în perioada 2013-2014, societatea susține că verificarea și constatările proprii ale echipei de inspecție nu au relevat nereguli în privința tranzacțiilor derulate pe baza documentelor justificative analizate – contracte, fișa de cont, facturile emise, avizele de expediție și nici suspiciuni cu privire la derularea tranzacțiilor în urma examinărilor nemijlocite întreprinse. Din lectura raportului de inspecție fiscală reiese că la fundamentarea neadmiterii la deducere inspectorii s-au rezumat la invocarea printr-o redare parțială a procesului-verbal nr. pvs/2016 întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF Constanța, fără a verifica menținerea și valorificarea în condițiile OUG nr. 74/2013 contestat și fără a observa că aserțiunile inspectorilor antifraudă se bazează pe o simplă prezumție a nerealității tranzacțiilor. La data contestației dosarul nr. DSI/2017 prin care a fost atacat procesul-verbal nr. pvs/2016 se află în procedura de filtru la ÎCCJ, iar criticile și probele invocate în acest dosar sunt invocate și în prezenta procedură administrativă. Atât jurisprudența națională, cât și cea comunitară au confirmat și reconfirmat, fără

excepții, că dreptul de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când autoritatea fiscală dovedește, având în vedere elemente obiective, că destinatarul facturii știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată era implicată într-o fraudă fiscală.

Aceleași critici sunt aduse și în privința neacceptării la deducere a TVA în sumă de Sp4 lei din factura nr. fct2/2014 reprezentând contravaloarea unui transport de îngrășăminte efectuat de PH SRL (fostă AH) către subscrisa. Mențiunile din raport în sensul că operațiunea nu reflectă o stare de fapt reală, nu produce efecte juridice din punct de vedere economic și nu are conținut economic nu indică niciun motiv în fapt și temeii în drept pentru care s-a refuzat dreptul de deducere.

În legătură cu TVA în sumă de Sp5 lei neacceptată la deducere din facturile emise de societatea GX SRL pe motiv că nu se poate urmări trasabilitatea mărfurilor/produselor deoarece nu existau în stoc la momentul tranzacționării acestora, societatea invocă necomunicarea nemijlocită și neanexarea la raport a procesului-verbal nr. pvx/2018 și, în completare, toate criticile și probele invocate de furnizor împotriva acestui proces-verbal, de la care nu s-a primit răspuns.

Pentru TVA în sumă de Sp1 reprezentând TVA aferentă facturii nr. fct1/30.12.2011 emisă de GX SRL, constatările organelor fiscale se bazează tot pe cele consemnate în procesul-verbal nr. pvx/2018 și, în consecință, societatea uzează de toate criticile și probele invocate de furnizor împotriva acestui proces-verbal și invocă procesul-verbal nr. 1/31.12.2011 prin care s-a procedat la recepția lucrărilor conform contractului de prestări servicii nr. 244/02.05.2011. Nu poate fi trecută cu vederea din jurisprudența CJUE din cauza C-324/11 atunci când nu se admite la deducere TVA pe motive care, chiar dacă ar fi reale, nu pot fi imputate societății întrucât privesc pe furnizorul acesteia, după cum nerespectarea prevederilor art. 107 alin. (2) și (3) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009 nu poate justifica neadmiterea la deducere a TVA în sumă de Sp1.

Referitor la TVA în sumă de Sp6 lei aferentă îngrășămintelor scoase din gestiune, organele fiscale au ajuns la concluzia că societatea nu a probat realitatea consumului și în ce măsură au fost utilizate efectiv în folosul operațiunilor taxabile, în condițiile în care societatea probează consumul de input-uri pentru agricultură pentru întreaga baza impozabilă în perioada 2011-2015, respectiv bonuri de consum conform situației consumului și bonurilor anexate contestației.

Pentru TVA în sumă de Sp7 lei reprezentând 50% din TVA aferentă achiziției unor autoturisme, societatea arată că în data de 01.02.2014 a cumpărat "la pachet" mai multe autovehicule, printre care și cele două autoutilitare în scopul utilizării acestora exclusiv în folosul activității sale curente. Societatea susține că nu prezintă nicio relevanță pentru admiterea integrală la deducere faptul că, ulterior achiziției, subscrisa a permis angajaților săi și pentru uzul personal, drept pentru care nu era nici obligată să prezinte foi de parcurs, fiind suficientă factura pentru deducerea taxei.

Echipele de control nu au acceptat la deducere TVA în sumă de Sp8 lei reprezentând sume înregistrate în deconturile și balanțele aferente lunilor martie și aprilie 2013, dar care nu au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări, fără să ia în considerare răspunsul societății în sensul că aceste sume au fost înregistrate în registrul jurnal și reprezintă un TVA neraportat dintr-o perioadă anterioară, iar dispozițiile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal nu sancționează neregulile în materie de înregistrări în contabilitate.

În legătură cu TVA în sumă de Sp9 lei stabilită suplimentar pe motiv că societatea nu a făcut dovada că recolta de nutreț și ovăz aferentă perioadei 2012-2013 a fost distrusă ca urmare unor calamități naturale și că nu au fost prezentate tichete de cântar la siloz, fișă de magazie, balanțe de verificare cantitative, societatea susține că nu este obligată să dețină cântar, marfa cântărindu-se la beneficiarul final și că a înregistrat în contabilitate producția agricolă pe bază de procese-verbale de recepție cu estimarea provizorie a cantităților pe bază de volumetrie, diferențele dintre cantitățile estimate intrate în gestiune și cele efectiv vândute derivând din scăderi în greutate din cauze variate: reducerea umidității, reducerea conținutului de impurități/corpusuri străine, depozitare, manipulare, transport. Niciuna din aceste cauze nu reprezintă un caz de forță majoră sau un caz de sustragere ori de lipsă în gestiune, ci o categorie aparte de scăzăminte și perisabilități pentru care se aplică prevederile speciale ale Legii nr. 101/2014 și normelor ei de aplicare conform cărora cântărirea efectivă a semințelor/produselor agricole se face la scoaterea lor din gestiune.

Totodată, indicarea pentru determinarea valorii cantității de produse considerată de organul fiscal a fi o lipsă de inventar a unui preț fără vreo legătură cu valoarea de piață a produsului, fără a indica modul concret în care a fost stabilit și fără a se apela la costul concret pentru obținerea producției conduce la denaturarea rezultatelor inspecției fiscale, fiind necesară o refacere a acesteia.

Cu privire la TVA în sumă de Spx1 lei neacceptată la deducere pentru minusurile de inventar societatea susține că este în măsură să dovedească, după cum s-a precizat și în nota explicativă, că în luna februarie 2017 a intervenit vânzarea producției neterminate aferente anului agricol aferente anului agricol 2015-2016 și a stocului aferent anului 2016 prin contractul încheiat cu P4 SRL și factura nr. fact3/2017, anexate contestației. Și în acest caz echipa de inspecție fiscală și-a bazat constatările pe dispozițiile Codului fiscal, care nu sancționează neregulile în materie de înregistrări în evidențele contabile precum cele evocate în actele administrative întocmite.

Societatea a solicitat susținerea orală a contestației, care i-a fost acordată în data de 11.02.2019 conform minutei încheiate existentă la dosarul cauzei.

Prin adresa transmisă prin fax în 20.02.2019 și prin poștă și înregistrată sub nr.2019 societatea învederează consemnarea eronată a unor informații, împrejurări și aspecte în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

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

ASPECTE DE PROCEDURĂ

3.1. Referitor la motivele de nulitate pentru lipsa audierii

Cauza supusă soluționării este dacă programarea discuției finale în aceeași zi în care a fost comunicat proiectul raportului de inspecție fiscală constituie motiv de nulitate a actelor emise în urma inspecției pentru lipsa audierii, în condițiile în care societatea a fost informată pe parcursul derulării inspecției cu privire la constatările și concluziile inspecției și a putut formula un punct de vedere în scris după primirea proiectului de raport care a fost analizat de organele de inspecție fiscală în raportul final.

În fapt, societatea ABC SRL a fost supusă inspecției fiscale parțiale în vederea soluționării cu control anticipat DNOR nr. conform avizului de inspecție fiscală nr., comunicat la data de2017. La solicitarea societății și cu acordul organelor fiscale, locul de desfășurare a inspecției fiscale a fost stabilit la o altă adresă decât sediul social din București. Inspecția a fost suspendată în data de 11.12.2017 prin decizia de suspendare nr. ...2017 și reluată la data de 05.06.2018 în baza comunicării nr. ...2018.

Reprezentantul societății a fost înștiințat cu adresa nr. bcî/2018 cu privire la stabilirea datei la care are loc discuția finală asupra constatărilor, respectiv data de 20.09.2018 ora 14:30, când a și primit proiectul raportului de inspecție fiscală.

Cu adresa înregistrată la organele fiscale sub nr.2018 societatea a transmis un punct de vedere considerat succint și parțial cu privire la inspecția fiscală și la proiectul de raport, în care reclamă, printre altele, refuzul discuției finale pe motiv că data pentru discuția finală a fost programată în aceeași zi când i-a fost înmănat proiectul de raport.

În raportul de inspecție fiscală nr. F-MJ yyy/2018, la capit. VI – Discuția finală cu contribuabilul organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

- echipa de inspecție fiscală a contactat-o telefonic pe dna Dulvara Mădălina în calitate de economist al societății în data de 31.08.2018 solicitând prezența dlui ZML în calitate de administrator special pentru comunicarea concluziilor inspecției fiscale;

- în data de 05.09.2018 echipa de inspecție fiscală s-a prezentat la locul unde s-a desfășurat inspecția fiscală, unde a avut loc întrevederea cu administratorul special, în conformitate cu art. 130 din Codul de procedură fiscală, ocazie cu care au fost prezentate deficiențele constatate și diferențele de TVA pe fiecare element în parte, în baza proiectului de raport existent;

- în urma prezentării aspectelor deficitare, societatea a transmis documente pentru justificarea TVA dedusă aferentă achizițiilor de la P7, P8 SRL și P1 SRL, care au fost luate în considerare în actul de control pentru justificarea TVA dedusă;

- echipa de inspecție fiscală a contactat telefonic administratorul special și au convenit de comun acord ca întâlnirea pentru discuția finală să aibă loc la data de 20.09.2018 pentru a i se înmâna proiectul final de raport de inspecție fiscală ca urmare a discuțiilor purtate pe tema acestuia în data de 05.09.2018 și a modificărilor intervenite după transmiterea documentelor;

- contribuabilului i-a fost oferit răgazul necesar evaluării proiectului și pregătirii argumentelor de fapt și de drept prin care să combată constatările din cuprinsul acestuia;

- pe parcursul desfășurării inspecției fiscale echipa de control a menținut legătura atât telefonic, cât și prin email cu reprezentanții societății în legătură cu stadiul și rezultatele controlului, iar consemnarea argumentelor esențiale din raport împreună cu răspunsurile oferite punctual denotă faptul că societății i-a fost respectat dreptul la apărare.

Raportul de inspecție fiscală a fost încheiat în data de 11.10.2018 și a fost comunicat societății împreună cu decizia de impunere nr. F-MJ xxx/2018 prin poștă în data de 17.10.2018.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL invocă nulitatea deciziei de impunere pentru lipsa audierii pe motiv că nu i-a fost stabilită discuția finală la o dată ulterioară datei primirii comunicării și proiectului de raport, cu acordarea unui termen pentru parcurgerea și înțelegerea constatărilor, verificarea calculelor din anexe și analizarea argumentelor de drept și a jurisprudenței invocate în proiectul de raport, apreciat ca rezonabil pentru data de 28.10.2018 ora 14:00.

În drept, potrivit art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 49. - (1) **Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:**

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

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

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

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

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

În conformitate cu prevederile invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6) din același act normativ, dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă e afectat de o gravă eroare.

Potrivit doctrinei, interpretarea prevederilor legale se realizează în spirit teleologic, adică prin prisma scopului final urmărit, și anume, în speță, stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Astfel, scopul prevederilor legale de la art. 46 din Codul de procedură fiscală este atât acela de a asigura o disciplină administrativă, cât și de a realiza o protecție a contribuabilului, căruia i se va comunica un act administrativ fiscal, în speță decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite în urma inspecției fiscale, față de care își va expune argumentele prin contestație, în considerarea exercitării în practică a dreptului de apărare. Având în vedere cele de mai sus, se reține că nu este conformă cu intenția legiuitorului o aplicare rigidă a dispozițiilor legale, fără acea viziune teleologică, care ar conduce la anularea unor acte administrativ fiscale pentru lipsuri neesențiale.

Referitor la audierea contribuabilului, art. 9 și art. 130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd următoarele:

"Art. 9. - (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei".

"Art. 130. - (1) Contribuabilul/Plătitorul *trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

(2) Organul de inspecție fiscală *comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

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

(5) **Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.** În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală".

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pe parcursul derulării inspecției fiscale organele de control au solicitat reprezentantului societății ABC SRL note explicative și documente în legătură cu aspectele rezultate din verificarea documentației puse la dispoziție, după cum urmează:

- *nota explicativă înregistrată sub nr. nex/14.12.2017* (cinci întrebări) referitoare la modalitatea de selectare a furnizorilor de îngrășăminte, prezentarea documentelor justificative aferente consumului de îngrășăminte, modalitatea de derulare a tranzacțiilor cu acești furnizori, prezentarea documentelor justificative referitoare la transportul și livrarea îngrășămintelor și a altor înscrisuri legate de aceste tranzacții;

- *adresa nr. adrspex/2018* prin care organele de inspecție fiscală i-au solicitat prezentarea de documente aferente perioadei verificate constând în documente justificative, contracte, situații de lucrări, rapoarte de activitate și documente de certificare, calitate, studii etc. pe relația societății cu furnizorii nominalizați anume; contractele cu F1 SRL și P9 SRL aferente facturilor prin care s-au acordat discounturi clienților respectivi; bonuri de consum care să demonstreze consumul de îngrășămintă și pesticide; avizele de expediție pentru motorina livrată de către F2 SRL; autorizație de construire, proiect tehnic de execuție, proces-verbal de recepție a lucrărilor și alte documente aferente modernizării fermei din localitatea Corbeni; două facturi în original de la doi parteneri anume nominalizați; balanțele de verificare a stocurilor atât cantitative, cât și valorice și fișele de magazie pentru cerealele obținute;

- *nota explicativă înregistrată sub nr. nexpld/2018* (douăzeci și două de întrebări) referitoare la derularea tranzacțiilor cu furnizorii de semințe anume nominalizați, prezentarea documentelor aferente livrărilor de cereale de la P2 SRL, facturarea unor cantități de mazăre și gozuri de grâu către domnul ZML, prezentarea documentelor justificative din care să rezulte producția obținută pentru fiecare produs obținut de pe terenurile recoltate, modalitatea de valorificare a resturilor vegetale, prezentarea documentelor din care să reiasă pierderile provenite în urma cântăririi efective a produselor din gestiunea societății, informații legate de lotul semincer și valorificarea producției, justificarea achiziționării ciocălăilor de la F1 SRL, prezentarea documentelor din care rezultă că autovehiculele achiziționate de la F3 SRL au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile, justificarea serviciilor efectiv prestate de către F4 SRL, P5 SRL, P4 SRL, P1 SRL, P3 SRL și P8 Com SRL, prezentarea documentelor în baza cărora s-au efectuat notele contabile 4426 = 401 din lunile martie și aprilie 2013, valorile subvențiilor agricole primite, existența unor documente financiar-contabile ridicate de orice organ abilitat al legii, prezentarea bonurilor de consum și a foilor de parcurs pentru justificarea consumului de combustibil, prezentarea suprafețelor agricole deținute de societate și a celor deținute de la terți, organizarea contabilității de gestiune, motivul înregistrării și documentele aferente notelor contabile 117 = 3021, motivele stornării unor facturi, motivele înregistrărilor contabile din luna octombrie 2012 și justificarea soldului negativ al contului 331 din balanța lunii septembrie 2012, valorificarea porumbului din luna decembrie 2014 și soldurilor finale anuale pentru fiecare tip de cereală în parte.

În raportul de inspecție fiscală nr. F-MJ yyy/2018 se menționează că echipa de control a contactat telefonic reprezentanții societății în data de 31.08.2018 și că s-au deplasat la locul convenit în data de 05.09.2018, unde a avut loc întrevederea cu administratorul special, prilej cu care au fost prezentate deficiențele constatate și diferențele de TVA pe fiecare element în parte, în baza unui prim proiect de raport în urma căruia societatea a transmis documentație suplimentară, toate aceste aspecte nefiind contrazise de niciun fel de societate prin contestația formulată.

Din contestația formulată reiese că administratorul special al ABC SRL a fost contactat telefonic în data de 18.09.2018 pentru stabilirea datei de 21.09.2018 pentru remiterea procesului-verbal de control încheiat la cealaltă societate afiliată din grup GX SRL, dar reprezentatul societății a solicitat ca întâlnirea să aibă loc mai devreme, respectiv în data de 20.09.2018. Reprezentanții societății au primit în data de 20.09.2018 proiectul de raport de

inspecție fiscală, înștiințarea pentru discuția finală nr. bcî/2018 pentru aceeași dată 20.09.2018 ora 14:30, procesul-verbal nr. pvx/2018 și dispoziția de măsuri nr. dsm/2018 încheiate la societatea afiliată. Conform celor susținute în contestație, societatea a purtat corespondență prin email și prin poștă cu organele de inspecție fiscală în cadrul căreia a solicitat programarea discuției finale pentru data de 28.10.2018 ora 14:00 și având în vedere cele întâmplate în perioada 21.09.2018-27.09.2018, aceasta a putut elabora și transmite un punct de vedere parțial cu privire la aspectele privitoare la inspecția fiscală, pe care l-a transmis prin email în data de 28.09.2018 și l-a înregistrat la registratură sub nr. pdv/02.10.2018.

Potrivit dispozițiilor legale relevante contribuabilii au dreptul să fie audiați înaintea luării unor decizii de către administrația fiscală de natură să le afecteze interesele, ca o componentă a dreptului la apărare garantat contribuabililor. Așa cum reiese din dispozițiile coroborate ale alin. (2) și (5) ale art. 130 din Codul de procedură fiscală, cu privire la constatările și concluziile inspecției fiscale cuprinse în proiectul de raport de inspecție fiscală contribuabilii *au dreptul să-și prezinte punctul de vedere, oral, în cadrul discuției finale și ulterior, numai în scris, în termen de 5 zile lucrătoare de la data în care a avut loc discuția finală*, cu alte cuvinte audierea contribuabilului implică o latură orală (discuția finală – fără a fi stabilit un termen anume) și o latură scrisă (punct de vedere scris – cu termen de 5 zile lucrătoare).

În cazul societății contestatoare, **faptul că discuția finală – orală – a avut loc în aceeași zi în care i-a fost înmănat societății proiectul final al raportului de inspecție fiscală nu echivalează cu lipsa audierii de natură să atragă nulitatea actelor emise în urma inspecției**, așa cum susține societatea.

Astfel, purtarea discuției finale în aceste condiții nu poate conduce la nulitatea absolută a raportului de inspecției fiscale și a deciziei de impunere întrucât nulitatea absolută și necondiționată a actelor administrative fiscale intervine numai pentru nerespectarea dispozițiilor reglementate de art. 46 din Codul de procedură fiscală, ceea ce nu este cazul în speță.

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

În speță, se reține faptul că art. 130 alin. (2) din Codul de procedură fiscală **nu obligă în mod expres** organele de inspecție fiscală *la programarea datei pentru desfășurarea discuției finale pentru o anume dată ulterioară* datei comunicării proiectului de raport, aceasta urmând a fi stabilită într-un **termen rezonabil, care se apreciază în funcție de circumstanțele concrete ale cauzei și de importanța în cadrul procedurilor fiscale a obiectului discuției finale**.

Referitor la circumstanțele cauzei, din cele anterior prezentate a reieșit că organele de inspecție fiscală au informat reprezentanții societății verificate ABC

SRL pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, le-au solicitat explicații și documente și s-au întâlnit cu aceștia în data de 05.09.2018 la locul convenit pentru desfășurarea inspecției fiscale, ocazie cu care au fost prezentate deficiențele constatate și diferențele de TVA pe fiecare element în parte pe baza unui proiect de raport. Urmare acestei întâlniri, reprezentanții societății au transmis prin email 13.09.2018 documentația referitoare la partenerul P8 Com, în data de 14.09.2018 documentația referitoare la P7 cu mențiunea "în urma discuției avute, vă trimit atașat facturile organizației ...", iar în data de 18.09.2018 alte documente cu mențiunea "în susținerea punctului nostru de vedere, pe lângă documentele trimise până acum, vă trimit atașat ...".

Aceste împrejurări sunt consemnate și la capit. VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală nr. F-MJ yyy/2018 și nu sunt combătute de niciun fel de societate prin contestația formulată.

Reiese, așadar, că discuții între echipa de control și reprezentanții societății cu privire la constatările și aspectele relevante rezultate în urma inspecției au avut loc în perioada anterioară datei de 20.09.2018, astfel că programarea discuției finale în aceeași zi în care a fost prezentat proiectul final al raportului de inspecție fiscală nu poate fi considerată ca fiind de natură să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă posibilitatea exprimării unui punct de vedere în cadrul unei discuții finale orale purtate pe seama constatărilor și concluziilor inspecției fiscale.

Ulterior, societatea și-a putut exprima în scris punctul de vedere cu privire la constatările și concluziile inspecției fiscale, prin înregistrarea acestuia la registratura organului fiscal sub nr. pdv/02.10.2018.

Referitor la importanța discuției finale în cadrul procedurilor fiscale, se reține că aceasta are rolul de a oferi contribuabilului dreptul să-și exprime oral un punct de vedere cu privire la aspectele reieșite în urma inspecției fiscale conform proiectului de raport, urmând ca un punct de vedere în scris, deci mai documentat în urma unei analize mai detaliate și aprofundate a proiectului, să fie exprimat în scris în termen de cinci zile lucrătoare de la data discuției finale care marchează și încheierea inspecției. În acest context, termenul de 5 zile lucrătoare pentru prezentarea în scris a punctului de vedere cu privire la proiectul de raport nu poate fi apreciat decât rezonabil pentru latura scrisă a audierii din moment ce a fost stabilit de legiuitorul însuși, astfel că și un termen mai mic pentru latura orală a audierii poate fi apreciat ca rezonabil.

Exprimarea punctului de vedere al societății în cadrul discuției finale programate în aceeași zi în care a primit proiectul final de raport de inspecție (20.09.2018) nu poate fi apreciată ca decisivă în ansamblul exercitării dreptului la apărare, câtă vreme societatea a putut să-și exprime punctul de vedere și în scris în data de 02.10.2018 înaintea luării unei decizii finale, iar organele fiscale au analizat acest punct de vedere atunci când au emis decizia de impunere, dovadă fiind mențiunile cu privire la acest punct de vedere de la capit. VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală nr. F-MJ yyy/2018.

Totodată, pentru analizarea și combaterea constatărilor și concluziilor inspecției fiscale, inclusiv prin apelarea la asistență de specialitate pentru parcurgerea și înțelegerea constatărilor, verificarea calculelor din anexe și analizarea argumentelor de drept și a jurisprudenței invocate societatea a avut la

îndemână termenul legal de 45 zile de la comunicarea actelor atacate pentru formularea și depunerea contestației.

În raport de cele prezentate rezultă că susținerile societății contestatoare privind nulitatea actelor emise de organele de inspecție fiscală pentru lipsa audierii vizează o aplicare rigidă a dispozițiilor legale în materie și o apreciere pro-causa a caracterului **rezonabil** al termenelor, în condițiile în care prin argumentele aduse prin contestație societatea a apreciat chiar și termenul legal de 5 zile lucrătoare ca "nerezonabil" prin faptul că nu a putut depune decât un punct de vedere parțial la data 02.10.2018, solicitând un termen de 38 (treizeci și opt) de zile pentru discuția finală.

În același timp, se reține că **anulabilitatea actelor emise** în urma inspecției fiscale pe motivul susținerii discuției orale în aceeași zi cu comunicarea proiectului de raport de inspecție fiscală ar implica și **îndeplinirea condiției ca vătămarea să nu poată fi înlăturată decât prin desființarea actului de procedură**. În speță, fiind vorba de **dreptul la apărare** în procedura fiscală, tot procedura reglementează **valorificarea** acestui drept nu numai pe timpul realizării inspecției fiscale, dar și prin **intermediul contestației fiscale**, cale administrativă de atac împotriva deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale, formulată de orice contribuabil care se consideră lezat (vătămat) în drepturile sale prin emiterea respectivei decizii, aceasta neavând caracter "definitiv" în cadrul procedurii fiscale administrative. În plus, **eventuala anulare a actelor administrative fiscale solicitată de societate nu profită acesteia** întrucât o anulare pe motivul încălcării dreptului de apărare în timpul inspecției fiscale **nu are efecte iremediabile**, actele fiind desființate și contribuabilul fiind repus în situația anterioară, **cu consecința reluării unui ciclu procedural fiscal prin refacerea inspecției fiscale** pentru aceeași perioadă și aceleași obligații vizate prin inspecția fiscală, astfel că tranzacțiile realizate de societate aflate în centrul analizei fiscale rămânând aceleași.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au informat societatea pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale, că societatea a exprimat în scris un punct de vedere cu privire la aceste constatări care a fost analizat de organele de inspecție fiscală în raportul final și a uzat de posibilitatea exercitării căii administrative de atac prin formularea contestației administrative analizate prin prezenta decizie nu se poate reține ca întemeiată solicitarea societății de anulare a deciziei de impunere pe motivul lipsei audierii, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la nulitatea pentru lipsa motivării directe

Cauza supusă soluționării este dacă actele emise în urma inspecției fiscale sunt nule pe motivul necomunicării mai multor mijloace de probă invocate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, în condițiile în care organele fiscale au detaliat și explicat în cuprinsul raportului demersurile efectuate și rezultatele acestor demersuri, iar documentația aferentă constatărilor efectuate la societatea afiliată și care au generat consecințe fiscale la societatea verificată a fost comunicată administratorului comun al celor două societăți.

În fapt, prin contestația formulată ABC SRL susține că actele atacate sunt nule prin neanexarea la raportul de inspecție fiscală și necomunicarea mai multor mijloace de probă invocate în cuprinsul raportului, și anume: procesele-verbale întocmite la controlul încrucișat efectuat la societățile P1 SRL și P2 SRL, procesul-verbal nr. pvx/2018 întocmit la GX SRL, persoană juridică aflată, dar distinctă de societatea verificată, procesul-verbal nr. pva1/2015 emis de DRAF Constanța și administrat ca mijloc de probă pentru fundamentarea procesului-verbal nr. pvx/2018, adresa nr. ads/2018 transmisă AFCM București de către DRAF – structura centrală, informațiile și documentele consultate din baza de date a ANAF și solicitările de informații transmise către cei 23 de furnizori și răspunsurile primite.

În drept, potrivit art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 49. - (1) **Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:**

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

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

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

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

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

Cu reiterarea considerentelor deja prezentate la pct. 3.1 din decizie se reține că lipsa motivării în fapt și în drept nu reprezintă motiv de nulitate, ci cel mult de anulabilitate, care se apreciază în concret, în raport de circumstanțele cauzei.

În speță, se constată că societatea nu reclamă lipsa motivării în fapt și în drept a actelor atacate, ci o lipsă a motivării "directe" deoarece nu i-au fost comunicate anumite mijloace de probă enumerate în cuprinsul contestației.

În raport de această susținere și de documentele din dosarul cauzei organul de soluționare a contestației constată următoarele:

- rezultatele controlului încrucișat realizat la societatea afiliată GX SRL sunt prezentate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ yyy/2018 (a se vedea pg. 10/42 din RIF), iar procesul-verbal de control încrucișat nr. pvi/10.10.2018 menționat la pg. 10/42 din RIF a fost comunicat prin poștă în data

de 19.10.2018, pe confirmarea de primire nr.2018 fiind menționate atât societatea GX SRL, cât și domnul ZML care este administrator în ambele societăți;

- în urma controalelor încrucișate realizate la societățile P1 SRL și P2 SRL organele de inspecție fiscală nu au reținut constatări de natură să conducă la stabilirea de diferențe suplimentare de obligații fiscale în urma inspecției;

- procesul-verbal nr. pva1/2015 emis de DRAF Constanța, în fapt procesul-verbal nr. pva1/2015 (a se vedea pg. 10/42 din RIF) a fost întocmit cu ocazia controlului operativ încheiat la GX SRL, societate afiliată cu societatea contestatoare și a fost înmănat domnului ZML, persoană care are calitatea de administrator special al societății ABC SRL și a formulat și semnat contestația societății;

- conținutul adresei nr. ads/2018 transmisă AFCM București de către DRAF – structura centrală este redată parțial ("citat") la pg. 10/42 a RIF-ului;

- rezultatele consultării informațiilor și documentelor din baza de date a ANAF sunt menționate la pg. 11/42 a RIF-ului;

- rezultatele solicitărilor de informații la terți sunt redată la pg. 15/42-23/42 a RIF-ului pentru: ... SRL, P5 SRL, SRL, SRL, SRL, ...SRL, ..., ... SRL, ... SA, ... SRL, ... SA, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, SRL, ... SA, ... SA, ... SRL, F2 SRL,Franța – Sucursala ..., SRL.

Din simpla prezentare a constatărilor rezultă că organele de inspecție fiscală au detaliat și explicat demersurile efectuate și rezultatele acestor demersuri în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, unele dintre ele fără consecințe fiscale pentru societatea verificată, iar documentația aferentă constatărilor care au generat consecințe fiscale pentru societate se află deja la dispoziția reprezentantului societății ZML, fiind în legătură cu societatea afiliată GX SRL, astfel că susținerea contestatoarei ABC SRL privind imposibilitatea de a combate temeinicia și legalitatea constatărilor reținute în sarcina sa de organele de inspecție fiscală apare ca nefondată și nu poate constitui motiv de nulitate a actelor atacate, argumentele contestatoarei vădind o interpretare de un formalism excesiv a dispozițiilor procedurale în materie.

3.3. Referitor la nulitatea pentru depășirea duratei inspecției fiscale

Cauza supusă soluționării este dacă inspecția fiscală derulată la o societate cu sediul social în București și încadrată în categoria contribuabililor mijlocii s-a desfășurat în dublul perioadei maxime permise de lege, în condițiile în care activitatea agricolă pentru care este autorizată este desfășurată integral la un sediu secundar din județul J.

În fapt, societatea ABC SRL este contribuabil mijlociu și are sediul social în București, desfășoară activități de cultivare a cerealelor, plantelor leguminoase și plantelor producătoare de semințe oleaginoase și deține sediul secundar situat în comuna W, Tarlău 138, Parcela 707/5, județul J deținut în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 2012, unde a desfășurat activitatea de cultivare cereale. Evidența contabilă este ținută de firma de contabilitate SRL din J.

Inspecția fiscală finalizată prin emiterea deciziei de impunere contestate a început în data de 13.06.2017 și s-a încheiat la data de 20.09.2018, fiind suspendată în perioada 11.12.2017-05.06.2018.

Prin contestația formulată societatea invocă nulitatea actelor emise în urma inspecției fiscale pe motivul depășirii dublului perioadei de 90 de zile prevăzute de Codul de procedură fiscală, în condițiile în care sediul secundar deținut nu trebuia luat în considerare deoarece nu este înregistrat ca plătitor de salarii și venituri asimilate salariilor.

În drept, potrivit art. 85, art. 109, art. 126 și art. 127 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 85. - (1) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a declara organului fiscal central, înființarea de sedii secundare, în termen de 30 de zile de la:

a) data înregistrării/menționării acestora la registrul comerțului sau în alte registre în care a fost înregistrată entitatea care le-a înființat;

b) data actului de înființare, în alte cazuri decât cele prevăzute la lit.a).

(2) Contribuabilul/Plătitorul cu domiciliul fiscal în România are obligația de a declara, în termen de 30 de zile, înființarea de filiale și sedii secundare în străinătate.

(3) În sensul prezentului articol, **prin sediu secundar se înțelege un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea contribuabilului/plătitorului, cum ar fi: birou, magazin, atelier, depozit și altele asemenea.**

(4) Prin sediu secundar se înțelege și un șantier de construcții, un proiect de construcție, ansamblu sau montaj ori activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni. Sunt sedii secundare sediile permanente definite potrivit Codului fiscal.

(5) Contribuabilul/Plătitorul care înregistrează ***sediile secundare ca plătitoare de salarii și de venituri asimilate salariilor potrivit Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale***, cu modificările și completările ulterioare, nu are obligația declarării acestor sedii potrivit prezentului articol. Dispozițiile art. 32 alin. (7) din Legea nr. 273/2006, cu modificările și completările ulterioare, rămân aplicabile.

(6) Declarația este însoțită de o copie de pe certificatul de înregistrare fiscală a contribuabilului/plătitorului de care aparține sediul secundar sau filiala, precum și de copii ale documentelor doveditoare ale informațiilor înscrise în aceasta.

(7) Prevederile alin. (6) nu sunt aplicabile în cazul în care organul fiscal deține documente doveditoare ale informațiilor înscrise în declarație de la contribuabil sau alte autorități ori instituții publice".

"Art. 109. - (1) **Evidențele contabile și fiscale se păstrează, după caz, la domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului, la sediul social ori la sediile secundare ale acestuia**, inclusiv pe suport electronic, sau pot fi încredințate spre păstrare unei societăți autorizate, potrivit legii, să presteze servicii de arhivare.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), evidențele contabile și fiscale ale exercițiului financiar în curs se păstrează, după caz, la domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului, la sediul social ori la sediile secundare ale acestuia sau, în perioada 1 - 25 a lunii următoare perioadei fiscale de raportare, la sediul persoanei fizice ori juridice autorizate pentru prelucrarea lor în vederea întocmirii declarațiilor fiscale".

"Art. 126. - (1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

a) **180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;**

- b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;
- c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

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

(3) *În cazul încetării inspecției fiscale potrivit alin. (2), prevederile art. 111 alin. (2) lit. b) nu sunt aplicabile”.*

”Art. 127. - (7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia”.

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, durata inspecției fiscale este de 180 de zile pentru contribuabilii mari și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, iar în cazul în care aceasta nu se încheie într-o perioadă reprezentând dublul celor 180 de zile, adică 360 de zile, inspecția fiscală încetează, fără a se mai emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

În speță, inspecția fiscală la ABC SRL a durat **287** de zile, fiind începută în data de 13.06.2017, suspendată în perioada 11.12.2017-05.06.2018 și încheiată la data de 20.09.2018.

Societatea are înregistrat un **sediu secundar în localitatea W**, județul J, **unde-și desfășoară activitatea de producere a cerealelor** pentru care este autorizată și unde deține utilaje agricole, magazii de depozitare și pistă betonată.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că inspecția fiscală nu s-a putut desfășura la sediul social al societății, ci într-un alt loc situat în București și, pe măsură ce echipa de control observa că nu sunt suficiente acte pentru verificarea unor tranzacții, mai solicita societății să-i fie prezentate alte acte, care erau transmise prin email de către reprezentantul societății în persoana doamnei MD, urmând ca apoi să fie aduse sau transmise prin curier la București din J, unde erau ținute aceste acte.

Având în vedere că societatea are un sediu secundar unde își desfășoară activitatea agricolă, aceasta neputându-se desfășura la sediul social din ... sector 6, București rezultă că, în privința duratei inspecției fiscale, aceasta se stabilește în temeiul art. 126 alin. (1) lit. a) și alin. (2) din Codul de procedură fiscală, încadrându-se în dublul perioadei de 180 de zile, adică cele 287 de zile de inspecție fiscală se încadrează în durata maximă de 360 de zile admisibilă în cazul contribuabililor care dețin sedii secundare.

Susținerea contestatoarei în sensul că nu orice sediu secundar trebuie luat în considerare la stabilirea duratei inspecției fiscale, ci numai sediul obligat să se înregistreze ca plătitor de salarii și venituri asimilate salariilor conform art. 1 pct. 4 și pct. 35 din Codul de procedură fiscală este fără niciun temei legal întrucât **textul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal** se referă la contribuabilii/plătitorii care **”au sedii secundare”**, **fără să distingă** dacă este vorba de contribuabili/plătitori care au înregistrate sedii secundare ca plătitoare de salarii și de venituri asimilate salariilor ori de contribuabili/plătitori care au

înregistrate sedii secundare care nu sunt plătitoare de salarii și de venituri asimilate salariilor, **din moment ce, indiferent că sunt sau nu sunt înregistrate ca plătitoare de impozit pe salarii, în aceste locuri/sedii secundare contribuabilii își pot desfășura activitatea și își pot ține evidențele contabile și fiscale.** Dimpotrivă, **textul legal se referă doar la "sedii secundare"**, respectiv locuri unde activitatea contribuabilului se desfășoară integral sau parțial și unde pot fi ținute evidențele contabile și fiscale, cum este cazul și societății contestatoare, care-și desfășoară integral activitatea de producere a cerealelor și își ține evidențele la sediul secundar din județul J, **astfel că restrângerea înțelesului noțiunii de "sediul secundar" în sensul dorit de contestatoare este contrară principiului de drept "ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus"**.

Prin urmare, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.4. Referitor la excepția prescripției

Cauza supusă soluționării este dacă pentru TVA nededusă legal dintr-o factură de achiziție emisă de furnizor în luna decembrie 2011 termenul de prescripție a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2013, anul următor celui în care în care persoana impozabilă în calitate de beneficiar a declarat baza impozabilă a achiziției din factura respectivă și și-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente prin decontul de TVA depus la data de 25 ianuarie 2012.

În fapt, prin inspecția fiscală începută în data de 13.06.2017 societatea ABC SRL a fost supusă inspecției fiscale parțiale în ceea ce privește TVA datorată pentru perioada decembrie 2011-noiembrie 2016.

Prin contestația formulată societatea susține că punctul de referință pentru calculul termenului de prescripție este cel al emiterii facturii, când se constituie baza de impozitare și nu termenul de depunere a decontului de TVA, motiv pentru care pentru obligațiile fiscale aferente anului 2011 termenul de prescripție a început să curgă la data de 1 ianuarie 2012 și s-a împlinit la 31 decembrie 2016, iar același drept cu privire la produsele finite realizate în anul 2012 este prescrist.

În drept, potrivit art. 110, art. 111, art. 112 și art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 110. - (1) **Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani**, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel".

"Art. 111. - (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune [...].

(2) *Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:*

[...]

b) *pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a*

efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora”.

”Art. 112. - Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a creanței fiscale, procedează la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală”.

”Art. 347. - (1) **Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.**

(2) **Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.**

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 23, art. 91 și art. 92 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 23. – (1) **Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

”Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de **5 ani**, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) **începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”.**

”Art. 92. – (2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 **se suspendă:**

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) **pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;**

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia”.

În speță sunt incidente și prevederile art. 93, art. 94 și art. 95 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

”Art. 93. - (1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

”Art. 94. - (1) **Cuquantumul creanțelor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare**, cu excepția cazului în care stabilirea a avut loc ca urmare a unei inspecții fiscale sau a unei verificări a situației fiscale personale.

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal ori la solicitarea contribuabilului/plătitorului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.

(3) **Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale sau ca urmare a inspecției fiscale ori a verificării situației fiscale personale”.**

”Art. 95. - (1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.

(2) **Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare**, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația de impunere este asimilată unei decizii referitoare la baza de impozitare”.

Se reține că prevederile art. 93, art. 94 și art. 95 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală mai sus-citate preiau în integralitate începând cu data de 1 ianuarie 2016 soluțiile legislative prevăzute de art. 85, art. 86 și art. 90 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015.

Cu privire la TVA, art. 134, art. 156² și art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015 prevăd următoarele:

”Art. 134. - (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

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

(3) **Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului**, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei”.

”Art. 156². - (1) **Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.**

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

”Art. 157. - (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”.**

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care **s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.**

În concret, în lipsa oricărei dispoziții legale care să reglementeze expres momentul constituirii bazei de impunere, **în cazul TVA baza de impunere se**

constituie în momentul în care contribuabilii își deduc și colectează taxa prin decontul de TVA ce trebuie depus la autoritatea fiscală, astfel că în cazul TVA aferentă lunii decembrie 2011 baza de impunere s-a constituit atunci când ABC SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA prin decontul depus la organul fiscal competent în luna ianuarie 2012, astfel că termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor, adică de la data de 1 ianuarie 2013 și s-ar fi încheiat la data de 31 decembrie 2017 dacă n-ar fi intervenit suspendarea cursului prescripției prin începerea inspecției fiscale la data de 13.06.2017.

Nu poate fi reținută susținerea societății în sensul că baza de impunere se constituie la momentul emiterii facturii în timp ce momentul depunerii decontului prezintă relevanță pentru stabilirea momentului de la care curge termenul de achitarea a taxei la buget întrucât, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din vechiul Cod de procedură fiscală rezultă că **momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să depună decontul de taxă prin care să declare baza impozabilă.** Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de depunere a decontului de TVA ar fi contrară principiilor fiscale stipulate de Codul de procedură fiscală și ar avea caracterul unui abuz, **dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile.**

Că este așa reiese și din interpretarea istorico-teleologică a reglementărilor legislative a momentului din care începe să curgă cursul prescripției extinctive în materie fiscală, și anume:

- până la data de 31 decembrie 2015 – 5 ani de la data de 1 ianuarie a *anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală* (art. 91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare);

- începând cu data de 1 ianuarie 2016 - 5 ani de la data de 1 iulie a *anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală* (art. 110 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală).

Astfel, spre exemplu, în cazul TVA deductibilă în sumă de Sp1 aferentă facturii nr. fct1/30.12.2011 emisă pe numele societății de către GX SRL organele fiscale puteau stabili dacă societatea și-a exercitat legal dreptul de deducere și să pretindă plata taxei în situația în care deducerea este contrară reglementărilor legale în materie de TVA doar dacă societatea ABC SRL, care a primit factura de la furnizor își exercita dreptul de deducere a taxei menționate în factură prin decontul de TVA depus în 25.01.2012, cu alte cuvinte creanța fiscală a societății constând în dreptul la deducerea și rambursarea taxei din această factură s-a născut la data de 25.01.2012, după cum și creanța fiscală a statului de a stabili diferențe în raport de sumele pretinse de societate s-a născut tot în același moment 25.01.2012.

La data de 30.12.2011, când s-a emis factura de către GX SRL organele fiscale nu puteau pretinde destinatarului facturii ABC SRL și depunerea decontului de TVA din care să reiasă exercitarea dreptului de deducere a taxei

pentru această factură, din moment ce perioada fiscală (luna decembrie 2011) nici nu se încheiase, astfel încât să poată fi vorba de o naștere a dreptului organului fiscal de a pretinde o taxă nelegal dedusă prin inițierea unei inspecții fiscale **pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției** reglementat expres de art. 94 alin. (1) din vechiul Cod de procedură fiscală, **de verificare a "legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili**, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora".

Ca atare, aplicând prevederile legale cu privire la momentul în care începe să curgă cursul prescripției – 1 ianuarie a anului următor celui în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală – rezultă că pentru TVA aferentă lunii decembrie 2011 termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2013 deoarece dreptul organelor fiscale de a stabili și determina TVA pentru această perioadă fiscală s-a născut din data de 25.01.2012, când societatea a depus decontul de TVA prin care a declarat baza impozabilă a achizițiilor cu taxa dedusă aferentă și baza impozabilă a livrărilor/prestărilor cu taxa colectată aferentă, iar organul fiscal a luat cunoștință de acestea, astfel că la data începerii inspecției fiscale din 13.06.2017 termenul de prescripție nu era împlinit.

În sfârșit, nu este întemeiată nici susținerea societății în sensul că pentru anii fiscali 2011 și 2012 nu intervine suspendarea cursului prescripției fiscale deoarece durata inspecției fiscale a fost respectată, așa cum s-a arătat la pct. 3.3 din prezenta decizie.

*
* * *

Referitor la depășirea termenului de soluționare a decontului de TVA și la solicitarea de dobânzi fiscale se reține că aceste aspecte prezintă relevanță doar în situația în care societății i se stabilește dreptul legal la rambursarea sumelor solicitate, iar consemnarea eronată a unor informații, împrejurări sau aspecte în cuprinsul raportului de inspecție fiscală urmează a fi analizată în raport de aspectele invocate de societate în cuprinsul contestației și care au legătură de cauzalitate cu fondul cauzei.

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate contestația ABC SRL urmează a fi respinsă în totalitate în ceea ce privește aspectele procedurale.

ASPECTE DE FOND

3.5. Referitor la TVA în sumă de Sp2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea își poate exercita dreptul de deducere pentru servicii facturate, în condiții în care nu aduce dovezi corespunzătoare naturii acestor servicii de natură să probeze prestarea efectivă a serviciilor în folosul operațiunilor sale impozabile cu drept de deducere.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de Sp2 lei pentru serviciile achiziționate de ABC SRL de la P3 SRL, P4 SRL, P5 SRL și P6 SRL și pentru care societatea nu a prezentat situații de lucrări, procese-verbale de recepție sau alte documente care să ateste stadiul de realizare și recepția serviciilor și lucrărilor prestate, prin care să se facă dovada că prestațiile au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile. Spre exemplu, în cazul P5 SRL societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative constând în certificate de calitate privind prelucrarea porumbului de sămânță, intrarea/ieșirea în/din gestiune a cantității de 145 tone porumb, contracte de custodie, avize de însoțire a mărfii din care să rezulte transportul, documente de depozitare, astfel că, deși societatea a prezentat documente care îndeplinesc condițiile de formă, aceasta nu a demonstrat și substanța economică a tranzacțiilor în cauză, respectiv faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

Prin contestația formulată ABC SRL invocă jurisprudența CJUE în materia exercitării dreptului de deducere a TVA și susține că singura condiție pentru exercitarea dreptului de deducere este prezentarea facturii de achiziție, în original, iar aprecierea organelor fiscale în legătură cu efectivitatea serviciilor este contrară dispozițiilor legale interne și comunitare în domeniul TVA care nu obligă la utilizarea efectivă a bunurilor și serviciilor achiziționate, fiind suficientă dovedirea unei legături a serviciilor achiziționate cu obiectul de activitate.

În drept, potrivit art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015:

"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;"

"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;"

În speță sunt incidente și prevederile art. 134¹, art. 155 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015:

„Art. 134¹. - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari**".

"Art. 155. - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;"

"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".

Prevederi similare sunt aplicabile și după data de 1 ianuarie 2016 conform art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, și anume:

"Art. 281. - (7) **Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive**, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță**, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise** situații de lucrări, **rapoarte de lucru**, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari".

"Art. 297. - (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;"

"Art. 299. - (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;"

"Art. 319. - (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;"

"Art. 321. - (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”.

Având în vedere că societatea contestatoare invocă jurisprudența europeană în privința deducerii TVA se reține că, într-adevăr, aceasta recunoaște exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor pe baza intenției persoanelor impozabile de a desfășura operațiuni taxabile viitoare, însă tot această jurisprudență recunoaște distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CEJ în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompleman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-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 operațiuni taxabile. 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 cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura originală care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin contestație societatea ABC SRL invocă jurisprudența europeană din care rezidă "elementul intențional" pe baza căruia consideră că pentru deducerea TVA este suficient ca serviciile achiziționate să aibă legătură cu obiectul de activitate al societății și să dețină facturile, în original, fără ca această deducere să fie condiționată de efectuarea propriu-zisă a activităților economice care dau dreptul la deducere.

*Organul de soluționare a contestației constată că speța nu privește transpunerea intenției prin utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile din aval, ci **efectivitatea serviciilor achiziționate în amonte** într-o succesiune logică conform căreia serviciile trebuie mai întâi*

prestate, pentru a se pune mai apoi problema dacă prestarea este ori nu utilizată în folosul activității economice generatoare de operațiuni taxabile.

Astfel, deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) 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 serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplică achiziție 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 operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În speță, cu întrebarea nr. 10 adresată reprezentantului societății prin nota explicativă înregistrată sub nr. nexpld/2018 organele de inspecție fiscală au solicitat precizarea și justificarea efectivității serviciilor facturate de P6 SRL, P5 SRL, P4 SRL, P1 SRL, P3 SRL, P8 SRL, acesta răspunzând că oportunitatea achiziției serviciilor o stabilește administratorul, urmând să exemplifice pentru fiecare în parte, la care va anexa contractele și consumurile pentru fiecare societate prestatoare în parte.

Se reține că organele de inspecție fiscală au acceptat la deducere TVA aferentă serviciilor facturate de P1 SRL și P8 SRL din moment ce nu au stabilit diferențe în urma inspecției fiscale pentru acești furnizori/prestatori.

Pentru ceilalți furnizori/prestatori, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de Sp2 lei pentru achiziția următoarelor servicii:

- servicii de prelucrare a porumbului de sămânță aferent recoltei anului 2014, facturate de P5 SRL cu factura nr. 2682/08.12.2014 (TVA – Sp2a lei)
- servicii de monitorizare și implementare a tehnologiei specifice în multiplicarea semințelor de porumb facturate de P4 SRL cu factura nr. 63/15.12.2014 (TVA – Sp2b lei);
- servicii de decolmatore facturate de P3 SRL cu factura nr. 1148/25.07.2016 (TVA – Sp2c lei) și factura nr. 1210/01.09.2016 (TVA – Sp2c lei);

- servicii diverse facturate de P6 SRL cu factura nr. 0027A/31.07.2016 (TVA – Sp2d lei).

Societatea susține că pentru exercitarea dreptului de deducere sunt suficiente facturile de achiziție, iar contractele prezentate reprezintă indicii obiective care demonstrează intenția societății de a utiliza serviciile achiziționate în folosul activității sale curente.

Această susținere a contestatoarei nu poate fi reținută întrucât ignoră **fondul problemei – acela că nu a prezentat nicio dovadă din care să reiasă că serviciile contractate și facturate au fost și efectiv prestate**, în condițiile în care:

Prin contractul nr. 296/14.10.2014 (inclusiv anexa) încheiat cu P5 SRL societatea a contractat servicii de prelucrare a 145 tone de porumb de sămânță din producția anului 2014, la prețul unitar de 120 euro/tona de sămânță curățită plus TVA. Transportul și descărcarea cad în sarcina societății în calitate de producător, iar prestatorul se obligă să facă recepția produselor atât cantitativ, cât și calitativ loco-depozit prestator, în prezența producătorului. Recepția calitativă după prelucrare este definitivă și se consideră efectuată când a fost emis ultimul document de calitate al semințelor de către ITCSMS, după care se poate face plata la sămânță.

Deși serviciul a fost facturat cu factura nr. 2682/08.12.2014, societatea nu a prezentat niciun alt document din care să reiasă că a transportat și P5 SRL a recepționat 145 de tone de porumb în vederea prelucrării, contrar **prevederilor contractuale care obligau la o recepție atât cantitativă**, cât și calitativă la depozitul prestatorului în prezența societății. Conform contractului plata se putea face atunci când a fost emis ultimul **document de calitate al semințelor de către ITCSMS**, dar societatea nu a prezentat niciun astfel de document.

Contractul nr. 27/15.03.2014 încheiat cu P4 SRL prestatorul are ca obiect monitorizarea și implementarea tehnologiei specifice în multiplicarea semințelor de porumb, prestatorul urmând să efectueze zece vizite pe teren pe parcursul perioadei de vegetație. Nici pentru aceste servicii societatea nu a prezentat **nicio dovadă** (rapoarte de monitorizare, faxuri, emailuri etc.) în sensul că vizitele pe teren s-au produs și **că prestatorul a efectuat constatări cu privire la stadiul de vegetație al culturii de porumb și la problemele identificate și a propus soluții pentru rezolvarea lor**, cu alte cuvinte că monitorizarea s-a și produs în fapt, părțile neconvenind nicio modalitate cu privire la prestarea serviciilor.

Prin contractul nr. 32/01.07.2016 părțile au convenit ca P3 SRL să presteze servicii de decolmatăre cu excavator cu braț lung 18 m Fiat Hitachi pentru un tarif de 4,8 lei/mc, plata urmând să se facă la primirea documentelor, și anume: deviz, proces-verbal și factură. Nici pentru aceste servicii societatea nu a prezentat **devize și procese-verbale** din care să reiasă volumul decolmatărilor și locațiile unde acestea au fost efectuate, deși acestea erau prevăzute în contract ca documente pe baza cărora să se efectueze plata.

Pentru serviciile facturate de P6 SRL cu factura nr. 0027A/31.07.2016 la dosarul cauzei nu există contractul, iar în factură se menționează "prestări servicii", fără nici cea mai mică referire la natura serviciilor contractate și, implicit,

fără să se poată stabili dacă aceste servicii sunt reale și au fost achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Prin urmare, se constată că, deși o parte din aceste servicii au legătură cu obiectul de activitate al societății conform contractelor prezentate (mai puțin cele facturate de P6 SRL), prestarea lor efectivă nu este dovedită de niciun fel, astfel că societatea **nu-și poate exercita dreptul de deducere a TVA** din facturi emise de furnizori/prestatori **pentru servicii neprestate în fapt ori pentru care nu se poate determina întinderea efectivă a prestației**, care determină și întinderea efectivă a dreptului de deducere.

Totodată, organul de soluționare constată că organele de inspecție fiscală n-au acceptat la deducere taxa aferentă achiziției serviciilor nu pe motivul neutilizării lor în folosul operațiunilor taxabile, ci pe motivul inexistenței prestațiilor ca atare din moment ce societatea nu a prezentat nici cea mai mică probă care să dovedească contrariul, și anume că serviciile au fost prestate în realitate. Mai mult, prin invocarea "intenției" pe baza contractelor și facturilor, societatea ignoră faptul că jurisprudența CJUE, altminteri invocată, recunoaște păstrarea dreptului de deducere a TVA pe baza intenției doar pentru servicii **efective** care nu mai pot fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile din circumstanțe obiective, care nu depind de voința sa (e.g. decizia primăriei de a schimba terenurile – cauza C-37/95 Ghent Coal Terminal NV; concluziile nefavorabile rezultate din studiul de profitabilitate – cauza C-110/94 Inzo).

În consecință, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere din contestație.

3.6. Referitor la TVA în sumă de Sp3+Sp4 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează diferența suplimentară de TVA stabilită în urma inspecției fiscale prin neadmiterea dreptului de deducere pentru operațiuni considerate nereale, în condițiile în care prin contestația formulată nu este dovedită o altă situație de fapt sau de drept decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de Sp3 lei pentru o bază impozabilă de B1 lei din facturile emise de PH SRL (AH) reprezentând achiziții de input-uri pentru agricultură (îngrășăminte) deoarece operațiunea a fost efectuată în scopul de a obține un avantaj fiscal din punct de vedere al TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA pentru suma de Sp4 lei din factura nr. fct2/2014 (bază impozabilă B2 lei) pentru transportul de îngrășăminte.

În raportul de inspecție fiscală nr. F-MJ yyy/2018 se arată că ABC SRL a prezentat pentru achizițiile de complexe și super fosfat contractul de vânzare-cumpărare nr. 495/15.12.2013, din care rezultă că livrarea se va efectua după achitarea contravalorii mărfii, iar pentru achizițiile de îngrășământ DAP 18.46.0 și azotat contractul nr. 205/01.02.2014.

Organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele constatări:

- livrarea produselor s-a efectuat în luna decembrie 2013, dar plățile către furnizor au fost efectuate începând cu anul 2014;
- în data de 27.12.2013 transportul de 17.360 kg de îngrășământ (17,36 tone) a fost asigurat cu un autoturism Cielo;
- în anul 2014 avizele de însoțire a mărfii au fost emise consecutiv, de la 12798/24.03.2014 și până la 12826/30.09.2014, delegatul fiind CD, angajat al PH SRL (AH);
- în urma solicitării de informații de la furnizor a reieșit că îngrășămintele livrate le-a achiziționat de la F SRL, iar domnul CD în calitate de împuternicit al PH SRL a explicat că nu poate prezenta documentele necesare în susținerea realității tranzacțiilor deoarece lipsește baza de date 2013-2014, societatea nu are program de contabilitate și din cauza dosarului penal existent nu are voie să ia legătura cu contabilă, aceasta din urmă având calitatea de martor; pentru relația cu F SRL împuternicitul a declarat că nu a avut decât ordine de compensare, neexistând încasări sau plăți bancare.

Pentru stabilirea trasabilității produselor achiziționate organele de inspecție fiscală au consultat baza de date a ANAF, rezultând următoarele:

- în anul 2013 F SRL a avut achiziții doar de la G SRL în valoare de B3 lei cu TVA de T3 lei (declarate ca atare și de partener) și de la CK SRL în valoare de B4 lei cu TVA de T4 lei (declarate de partener pentru B5 lei cu TVA de T5 lei);
- în anul 2014 F SRL nu a efectuat livrări către PH SRL și nici PH SRL nu a declarat achiziții de la F SRL;
- în anul 2014 F SRL a declarat achiziții de la patru furnizori, fără ca aceștia să declare livrări, după cum urmează:
 - a) PX SRL – cod CAEN 7022 "Activități de consultanță pentru afaceri și management" în valoare de B6 lei cu TVA în sumă de T6 lei;
 - b) AE SRL – cod CAEN 4619 "Intermedieri în comerțul cu produse diverse" în valoare de B7 lei cu TVA în sumă de T7 lei;
 - c) DCD SRL - cod CAEN 4120 "Lucrări în construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale" în valoare de de B8 lei cu TVA în sumă de T8 lei;
 - d) FL SRL – cod CAEN 4617 "Intermedieri în comerțul cu produse alimentare, băuturi și tutun" în valoare de B9 lei cu TVA în sumă de T9 lei;
- în anul 2014 F SRL a declarat livrări către PH SRL în sumă de H lei, iar PH SRL a declarat achiziții de la F SRL în același cuantum;
- F SRL nu a avut angajați în anii 2013-2014, nu a depus situația financiară anuală pentru anul 2014 și are același domiciliu fiscal în București cu PH SRL (AH).

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că au avut în vedere și constatările din procesul-verbal nr. pvs/2016 întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Constanța, din care reiese că există indicii că achizițiile înregistrate în contabilitate de ABC SRL de la PH SRL (AH) nu au conținut economic real, fiind folosite în scopul disimulării realității și legalității provenienței bunurilor și obținerii de avantaje fiscale de către societatea ABC SRL.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că achizițiile de bunuri și servicii sunt nereale, neputându-se stabili adevăratele societăți furnizoare și calitatea acestora de persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, în condițiile în care prin tranzacții succesive s-a încercat disimularea furnizorului

real și neplata TVA la bugetul de stat, societatea verificată având o răspundere solidară cu societatea furnizoare PH SRL (AH).

În drept, potrivit art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

"Art. 145. - (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. - (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. 155. - (15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (14), persoana impozabilă are obligația de a emite **o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă**. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) **data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans**, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

r) **o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune"**.

Ceea ce rezultă din textele legale sus-citate 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. În plus, taxa este deductibilă la momentul exigibilității care corespunde faptului generator, adică la momentul livrării bunurilor/prestării serviciilor potrivit prevederilor art.134¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conform căroră "Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor" coroborate cu cele ale art. 134² alin. (1) din același act normativ "Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

Potrivit jurisprudenței europene constante în materie de TVA, în cazul în care se constată că, având în vedere factori obiectivi, livrarea de bunuri ori prestarea de servicii este efectuată către o persoană impozabilă care *știa sau ar*

fi trebuie să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări, revine în competența autorităților naționale să refuze dreptul de deducere persoanei impozabile cumpărătoare (Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik Eood, C-285/11 ș.a.). De asemenea, conform Hotărârii CJUE din 21 februarie 2006 din cauza Halifax și alții, C-255/02 atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare.

În conformitate cu prevederile art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]".

Totodată, potrivit art. 72 și art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 72. - Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare".

"Art. 73. - (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".

Cu privire la achizițiile realizate de ABC SRL de la PH SRL (AH), din documentele existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

- din anexa nr. 7 la RIF reiese că prin delegatul ZM societatea a achiziționat succesiv de la PH SRL în data de 27.12.2013 (7 avize de însoțire a mărfii) cantitatea de 150.000 kg (150 tone) de îngrășământ DAP, iar în perioada 28.12.2013-30.12.2013 (10 avize de însoțire a mărfii) cantitatea de 220.000 kg (220 tone) de superfosfat, în perioada 21.04.2014-26.05.2014 (7 avize de însoțire a mărfii) cantitatea de 160.640 kg (160 tone) de azotat, în perioada 15.09.2014-30.09.2014 (8 avize de însoțire a mărfii) cantitatea de 176.048 kg (176 tone) de azotat, în perioada 07.08.2014-13.09.2014 (8 avize de însoțire a mărfii) cantitatea de 173.280 kg (173 tone) de îngrășământ DAP, iar în perioada 24.03.2014-16.04.2014 (6 avize de însoțire a mărfii) cantitatea de 150.320 kg (150 tone) de îngrășământ DAP;

- achizițiile din 2013 au fost facturate cu facturile nr. 3546/27.12.2013 și nr. 3547/30.12.2013, iar achizițiile din 2014 au fost facturate cu facturile nr. 5192/16.12.2014, nr. 5193/18.12.2014 și nr. 5195/23.12.2014, în facturi nementiționându-se data livrării efective a bunurilor și nici numărul avizelor de însoțire a mărfii prezentate pentru justificarea cantităților facturate;

- cu nota de recepție și constatare de diferențe nr. 119 din 30 decembrie 2013 societatea a recepționat cantitatea de 220 de tone de superfosfat de la PH

SRL și în aceeași zi a întocmit bonul de consum nr. 109/30.12.2013 pentru cantitatea de 220 tone de superfosfat din gestiunea "materiale auxiliare";

- cu nota de recepție și constatare de diferențe nr. 118 din 27 decembrie 2013 societatea a recepționat cantitatea de 150 de tone de îngrășămintă DAP de la PH SRL și în aceeași zi a întocmit bonul de consum nr. 108/27.12.2013 pentru cantitatea de 150 tone de îngrășămintă DAP din gestiunea "materiale auxiliare";

- cu nota de recepție și constatare de diferențe nr. 165 din 16 decembrie 2014 societatea a recepționat cantitatea de 150 de tone de îngrășămintă DAP de la PH SRL, cu nota de recepție și constatare de diferențe nr. 166 din 18 decembrie 2014 societatea a recepționat cantitatea de 160 de tone de azotat de la PH SRL, cu nota de recepție și constatare de diferențe nr. 167 din 23 decembrie 2014 societatea a recepționat cantitatea de 173 de tone de îngrășămintă DAP de la PH SRL și în aceeași zi a întocmit bonul de consum nr. 152/23.12.2014 pentru cantitatea de 173 tone de îngrășămintă DAP din gestiunea "materiale auxiliare";

- cu nota de recepție și constatare de diferențe nr. 168 din 29 decembrie 2014 societatea a recepționat cantitatea de 176 de tone de azotat de amoniu de la PH SRL și în aceeași zi a întocmit bonul de consum nr. 153/29.12.2014 pentru cantitatea de 176 tone de azotat de amoniu din gestiunea "materiale auxiliare";

- din nota explicativă nr. nex/14.12.2017 dată de administratorul ZML reiese că este administratorul și principalul asociat/asociat unic al mai multor societăți cu activitate în domeniul agricol, că necesarul de îngrășămintă era stabilit de administratorul societății (orientativ, 300 kg – 1.500 kg, în Anglia, Franța sau Spania aceste doze merg până la 2.500 kg/ha) și teoretic este nelimitat, dar cantitățile folosite nu depășesc nici pe departe recomandările producătorilor de îngrășămintă și că recepția mărfii se făcea la punctul de lucru Ferma 1, județul J, NIR-urile erau întocmite la sediul secundar din Bd., J, iar persoana care făcea recepția la fermă era domnul SP – magazionerul societății, aceeași persoană ocupându-se și de livrarea și distribuirea acestor produse către mecanizatorii angajați ai societății;

- conform cererii unice de plată pe suprafață 2013 din data de 15.05.2013 societatea a declarat cultivate 854,74 hectare, din care: 256,98 ha grâu comun, 63,80 ha orz+ovăz, 74,9 ha plante de nutreț, 33,90 ha mazăre pentru boabe, 18,50 ha rapiță, 253,42 ha porumb și 153,24 ha floarea-soarelui;

- conform cererii unice de plată pe suprafață 2014 din data de 07.05.2014 societatea a declarat cultivate 857,07 hectare, din care: 326,15 ha grâu comun, 50,71 ha orz, 44,19 ha plante de nutreț, 8,47 ha fasole pentru boabe, 29,73 ha rapiță, 221,41 ha porumb și 176,41 ha floarea-soarelui.

Conform celor menționate la pg. 8-9/42 din RIF, prin tranzacții succesive s-a încercat disimularea furnizorului real și neplata TVA la bugetul de stat, PH SRL (AH) achiziționând bunurile de la F SRL fără să le achite prin circuit bancar și fără ca acesta din urmă să declare tranzacțiile (în anul 2013) sau pe care le-a declarat achiziționate de la furnizori care nu au colectat TVA și nu au declarat tranzacțiile (în anul 2014). De asemenea, în anul 2014 avizele de însoțire a mărfii au fost emise consecutiv, de la 12798/24.03.2014 și până la 12826/30.09.2014, delegatul fiind CD, angajat al PH SRL (AH), iar în data de 27.12.2013 îngrășămintă în cantitate de 17.360 kg (17,36 tone) transportate cu un autoturism Cielo.

Pe baza acestor informații rezultate din documentele prezentate de societatea verificată, a notei explicative și a documentelor puse la dispoziție de CDC – administratorul furnizorului PH SRL (AH), a rezultatelor consultării bazei de date fiscale în privința trasabilității achizițiilor realizate de acest furnizor de la F SRL prezentate la pg. 8-9/42 din RIF și a constatărilor inspectorilor antifraudă întocmite la societatea verificată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că facturile cu achizițiile de bunuri și servicii de transport de la PH SRL nu reflectă o stare de fapt reală, nu produc efecte juridice și nu au conținut economic (pg. 9/42 din RIF și pg. 10/42 din RIF), motiv pentru care nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de Sp3 lei + Sp4 lei.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL **nu aduce argumente din care să reiasă că achizițiile de îngrășăminte – superfosfat, azotat de amoniu și îngrășământ DAP – realizate de la furnizorul PH SRL în luna decembrie 2013 și în anul 2014 sunt achiziții reale, efective în folosul operațiunilor sale taxabile**, ci se rezumă să invoce faptul că organele de inspecție fiscală n-au relevat "suspiciuni cu privire la derularea tranzacțiilor" și s-au bazat pe constatările din procesul-verbal nr. pvs/2016 întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF Constanța, care este atacat în instanța de contencios administrativ, iar criticile și probele invocate în acest dosar sunt invocate și în prezenta procedură administrativă. Societatea invocă jurisprudența națională și comunitară pentru neacordarea dreptului de deducere, respectiv doar atunci când se dovedește că destinatarul facturii știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată era implicată într-o fraudă fiscală.

Din propriile afirmații ale reprezentantului societății contestatoare reiese că **documentele de recepție a bunurilor (notele de intrare-recepție) erau pur formale**, din moment ce **nu erau întocmite la locul unde îngrășămintele erau recepționate** – punctul de lucru Ferma 1, ci la sediul secundar în Bd. J **și nici la data când bunurile erau livrate conform avizelor de însoțire a mărfii** (spre exemplu, în cazul cantității de 150 de tone, adică 150.320 kg de îngrășăminte DAP, livrate succesiv cu 6 transporturi conform avizelor de însoțire a mărfii din 24.03.2014, 26.03.2014, 04.04.2014, 09.04.2014, 14.04.2014 și 16.04.2014 societatea a întocmit documentul de recepție în 16.12.2014, respectiv nota de recepție și constatare de diferențe nr. 165 din 16 decembrie 2014, cu mult după livrările propriu-zise de îngrășăminte). Totodată, la solicitarea organelor de inspecție fiscală din notele explicative societatea **nu a adus nicio explicație verosimilă cu privire la consumurile de îngrășăminte**, limitându-se să invoce că necesarul este teoretic nelimitat și era stabilit de administrator. Spre exemplu, societatea nu a explicat cum a dat în consum în 27.12.2013 și 30.12.2013 cantitățile de 150 de tone de îngrășăminte DAP și 220 de tone de superfosfat, în aceeași zi în care a întocmit notele de recepție și nici pentru ce culturi, în condițiile în care din cererea unică transmisă online la APIA în 07.05.2014 reiese o suprafață cultivată de 857,07 hectare, din care culturi de toamnă + plante de nutreț în suprafață de 450,78 hectare, ceea ce conduce la un **consum de 1,2183 tone/hectar (adică peste 12.000 kg/hectar) de îngrășăminte aplicate o singură dată în luna decembrie 2013 pentru aceste culturi**, cu mult peste ceea ce a recunoscut chiar administratorul societății prin nota explicativă (orientativ, 300 kg – 1.500 kg, în Anglia, Franța sau Spania aceste doze merg până la **2.500 kg/ha**). În aceste condiții și bonurile de consum întocmite de

societate au caracter **pur formal**, **nereflectând consumurile reale de îngrășăminte la momentul consumului efectiv.**

Totodată, se reține faptul că principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația europeană, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența europeană, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri de drept. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condiția de formă referitoare la deținerea în original a unei facturi care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege, a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile. În acest sens, și art. 11 alin. (1) din Codul fiscal dă dreptul organelor fiscale de a refuza dreptul de deducere, de a nu lua în considerație sau de a reîncadra o tranzacție în cazul în care aceasta nu are un conținut economic sau este efectuată în scopul eludării legislației fiscale.

Pe de altă parte, jurisprudența europeană recunoaște dreptul autorităților și instanțelor naționale de a refuza dreptul de deducere, chiar și în lipsa unor dispoziții ale dreptului național care să prevadă un astfel de refuz, dacă se dovedește, având în vedere elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin operațiunea invocată ca temei pentru dreptul în cauză, participă la o fraudă privind TVA-ul săvârșită în cadrul unui lanț de livrare (Hotărârea Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, pct. 62). Mai mult, pierderea dreptului de deducere în aceste condiții are loc independent de aspectul dacă persoana impozabilă în cauză obține sau nu obține un avantaj din utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval.

Prin urmare, legislația fiscală internă și jurisprudența nu prevăd o exercitare netulburată a dreptului de deducere doar pe baza facturii deținute în original, ci condiționează exercitarea acestui drept și de îndeplinirea condiției de fond, contribuabilii având dreptul să deducă numai TVA aferentă unor achiziții reale, care să fie utilizate în folosul operațiunilor impozabile cu drept de deducere și care să nu facă parte din cazuri de fraudare a taxei într-un lanț de livrare a taxei.

Or, în speță societatea contestatoare ABC SRL și-a dedus TVA din achiziții de îngrășăminte facturate de PH SRL în lunile decembrie 2013 și decembrie 2014, în condițiile în care facturile sunt emise pentru mai multe livrări succesive pe bază de avize de însoțire a mărfii, bunurile menționate în avize fiind recepționate pe bază de note de intrare-recepție întocmite formal, fără ca aceste documente să ateste tranzacțiile în realitatea desfășurării lor, din moment ce nu erau întocmite la locul unde bunurile soseau la destinație (Ferma 1), ci la un sediu secundar din J și nici la momentul când bunurile ar fi trebuit să fie livrate efectiv conform avizelor, ci la momentul când erau facturate (uneori, la peste 8 luni de la momentul livrării), iar pentru aceste bunuri erau întocmite formal în aceeași zi un singur bon de consum cu zeci/sute de tone de îngrășăminte.

De asemenea, societatea nu a justificat prin contestația formulată faptul că a acceptat facturi întocmite cu mult peste termenul de 15 zile ale lunii

următoare când au fost livrate bunurile (a avut loc faptul generator) și care nu menționează data livrărilor efective și documentele/avizele întocmite pentru aceste livrări, deși ar fi trebuit să cunoască prevederile legale referitoare la facturare de la art. 155 din Codul fiscal. Or, faptul că au fost acceptate livrări/achiziții de bunuri pentru care nu au fost emise facturi în termenul legal și care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de legislația fiscală și că notele de intrare-recepție și bonurile de consum au fost întocmite pur formal, fără consemnarea tranzacțiilor (recepția unei anumite cantități de îngrășămintă, darea în consum a unei anumite cantități de îngrășămintă) așa cum s-au desfășurat ele în realitate constituie elemente obiective în sprijinul constatărilor organelor de inspecție fiscală că tranzacțiile sunt nereale și că societatea ar fi trebuit să știe acest lucru din moment ce a întocmit documente pur formale pentru a le justifica.

Referitor la criticile și probele invocate împotriva procesului-verbal nr. pvs/2016 întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF Constanța se reține că societatea contestatoare nu le-a prezentat în concret în cuprinsul contestației și/sau nu le-a anexat contestației, nu a prezentat nicio dovadă că aceste critici au fost avute în vedere de instanțele judecătorești prin admiterea acțiunii societății împotriva procesului-verbal și, oricum, constatările organelor de inspecție fiscală nu se rezumă la invocarea/redarea unor părți din procesul-verbal nr. pvs/2016, ci privesc și analiza trasabilității tranzacțiilor succesive cu îngrășămintele facturate de PH SRL societății contestatoare în lunile decembrie 2013 și decembrie 2014.

În sfârșit, se reține faptul că argumentele societății din contestația formulată vizează în esență modalitatea de consemnare în cuprinsul raportului a constatărilor pe baza cărora organele de inspecție fiscală au concluzionat că achizițiile de la PH SRL sunt nereale, fără să vizeze *fondul constatărilor în raport de documentele și explicațiile ce au fost furnizate de societatea contestatoare însăși pe parcursul inspecției fiscale* (facturi, note de intrare-recepție, bonuri de consum, balanțe de verificare, note explicative etc.) și care să demonstreze *existența unei alte situații de fapt decât cea reținută* în urma inspecției și față de care organul de soluționare a contestației nu poate face abstracție conform prevederilor art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căreia "*Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei*".

Prin urmare, în raport de cele anterior reținute, contestația urmează a fi respinsă pentru TVA în sumă de Sp3+Sp4 lei.

3.7. Referitor la TVA în sumă de Sp5 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează diferența suplimentară de TVA stabilită în urma inspecției fiscale prin neadmiterea dreptului de deducere pentru achiziții realizate de la societatea furnizoare afiliată, în condițiile în care în urma controlului inopinat s-a constatat că acesta a vândut produse care aveau stoc negativ sau zero la momentul vânzării și pentru care nu se putea stabili realitatea operațiunilor.

În fapt, ca urmare a controlului inopinat efectuat la furnizorul GX SRL, societate afiliată a fost întocmit procesul-verbal de control nr. pvc/2018 prin care

s-a constatat că furnizorul a livrat contestatoarei și produse care la momentul livrării aveau stoc negativ sau stoc zero, după cum urmează:

- produsul Equip OD în sumă totală de Q1 lei cu TVA de Q2 lei prezenta la momentul tranzacției un stoc negativ de 245 litri;
- produsul Cropmax (20 l) în sumă totală de Q3 lei cu TVA de Q4 lei prezenta la momentul tranzacției un stoc negativ de 121 litri;
- produsul Imidaseed în sumă totală de Q5 lei cu TVA de Q6 lei prezenta la momentul tranzacției un stoc negativ de 1 kg.

Pentru produsul Expres 50SG în sumă totală de Q7 lei cu TVA de Q8 lei s-a constatat că aceasta a fost livrat în data de 30.06.2016, fiind achiziționat de GX SRL de la PH SRL, tranzacția neavând conținut economic real în condițiile în care "furnizorul furnizorului", adică societatea PH SRL a avut un comportament tip "conductă", fiind folosită ca emitentă de facturi de către societățile beneficiare în scopul disimulării realității tranzacțiilor, așa cum s-a constatat prin procesul-verbal nr. 10731/30.09.2015 întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul DGAF Constanța.

În procesul-verbal de control nr. pvc/2018 încheiat la GX SRL organele de inspecție fiscală au prezentat în detaliu modalitatea în care s-a stabilit stocul negativ pentru produsul Cropmax 20 l (pg. 3-5/18 din PV), pentru produsul Imidaseed (pg. 7/18 din PV) și pentru produsul Equip OD (pg. 8/18 din PV). Pentru produsul Imidaseed administratorul ZML a susținut că a existat marfă în custodie, cu drept de vânzare, factura fiind făcută la o dată ce nu face obiectul controlului, dar fără să fie prezentate fișe de magazie și liste de inventariere din care să reiasă existența produsului vândut pe stoc. În cazul produsului Equip OD administratorul ZML susține că se primeau gratuit de la ... câte două erbicide post-emergente în magazia din J, iar gestionarul nu știa că aparține celeilalte societăți și a făcut avize din GX SRL și de aici rezultă stocul minus.

Deoarece nu s-a putut urmări trasabilitatea mărfurilor/produselor respective organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă cumulată de Sp5 lei pentru TVA aferentă achizițiilor de la societatea afiliată GX SRL, așa cum sunt descrise la pg. 10/42 din RIF și anexa nr. 10.

În drept, sunt incidente prevederile art. 11, art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015, citate anterior.

În cazul achiziției realizate la 30.06.2016 devin incidente prevederile art. 11, art. 297, art. 299 și art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016 conform căroră:

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

"Art. 297. - (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. - (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;"

"Art. 319. - (16) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (15), persoana impozabilă **are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei**, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

(17) Persoana impozabilă **poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri**, prestări separate de servicii, **către același client, în următoarele condiții:**

a) să se refere la operațiuni pentru care a luat naștere faptul generator de taxă sau pentru care au fost încasate avansuri într-o perioadă ce nu depășește o lună calendaristică;

b) toate documentele emise la data livrării de bunuri, prestării de servicii sau încasării de avansuri să fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare.

(20) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune".

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere societății ABC SRL pentru achiziția anumitor produse realizată de la furnizorul GX SRL deoarece, din constatările nemijlocite la acest furnizor prin intermediul unei acțiuni de control inopinat, a reieșit că furnizorul nu avea aceste produse în stoc la momentul livrării (stoc negativ sau zero) sau că produsul revândut a fost achiziționat de la PH SRL pentru care inspectorii antifraudă au constatat că factura operațiuni nereale, facturile fiind emise în scopul de a evita impozitarea și de a obține avantaje fiscale necuvenite.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL invocă necomunicarea nemijlocită și neanexarea la raport a procesului-verbal nr. pvx/2018 și, în completare, toate criticile și probele invocate de furnizor împotriva acestui proces-verbal.

O asemenea motivare nu poate fi reținută având în vedere considerentele prezentate la pct. 3.2 din prezenta decizie, în special faptul că

cele două societăți sunt afiliate, iar domnul ZML care a formulat contestația este administrator al ambelor societăți și, oricum, denotă o abordare vădit pro-causa a situației din moment ce se invocă o necomunicare nemijlocită a procesului-verbal, dar se face trimitere la critici și probe invocate de furnizor împotriva procesului-verbal, fără nici cea mai mică prezentare a acestor critici și probe.

De asemenea, se reține că din explicațiile administratorului însuși a reieșit că societatea ABC SRL a achiziționat produse de la GX SRL, deși acestea îi aparțineau, fiind primite cu titlu gratuit de la Pioneer, iar în privința constatărilor inspectorilor antifraudă referitoare la tranzacțiile directe între GX SRL și PH SRL, din informațiile publice existente pe portalul instanțelor de judecată reiese că pe rolul Tribunalului Galați se află dosarul penal nr. .../.../2016 în care Statul Român prin ANAF are calitatea de parte vătămată, iar CDC, administratorul PH SRL, ZML, administratorul celor două societăți, precum și societățile AH SRL (fostă PH SRL) și GX SRL, alături de alte persoane, au calitatea de inculpați.

Având în vedere cele anterior prezentate contestația se va respinge și pentru acest capăt de cerere.

3.8 Referitor la TVA în sumă de Sp1

Cauza supusă soluționării este dacă societatea își putea deduce TVA pentru lucrări de modernizare facturate, în condițiile în care nu aduce nicio dovadă din care să reiasă în ce anume au constat lucrările și dacă ele au fost executate efectiv de prestatoarea afiliată.

În fapt, echipa de inspecție fiscală nu a admis la deducere TVA în sumă de Sp1 aferentă facturii nr. fct1/30.12.2011 emisă de GX SRL reprezentând servicii/lucrări de modernizare pentru Ferma 1 ... din localitatea ..., comuna W, județul J în baza contractului de prestări servicii nr. 244/02.05.2011. Pentru aceste servicii societatea nu a prezentat autorizație de construire, proiect tehnic de execuție, proces-verbal de recepție sau alte documente din care să reiasă executarea lucrărilor de modernizare.

Din verificarea bazei de date ANAF – Revisal s-a constatat că societatea GX SRL nu avea angajați în domeniul construcțiilor și nu dispunea de resurse tehnice și umane pentru realizarea modernizării.

În drept, sunt incidente prevederile art. 134¹, art. 145, art. 146, art. 155 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015 prezentate la pct. 3.5 din prezenta decizie.

Din contractul de prestări servicii nr. 244/02.05.2011 reiese că GX SRL s-a obligat să realizeze până în luna iunie 2012 pentru ABC SRL servicii constând în lucrări de modernizare pentru Ferma 1, cu materiale și forță de muncă proprii. Contractul nu conține prețul serviciilor, menționându-se că beneficiarul va plăti la sfârșitul lucrărilor contravaloarea materialelor folosite și a serviciilor prestate și nu conține nicio anexă cu privire în ce anume constau lucrările de modernizare.

În dosarul cauzei există procesul-verbal nr. 1 încheiat în data de 30.12.2011 prin care s-au recepționat lucrările efectuate în baza contractului nr.

nr. 244/02.05.2011 a căror valoare totală este facturată prin factura nr. fct1/30.12.2011 în valoare de N1 lei plus TVA Sp1.

Prin contestația formulată ABC SRL **nu aduce niciun argument sau o dovadă** din care să reiasă în ce anume au constat în concret lucrările de modernizare a fermei, în condițiile în care **obiectul contractului este cvasigeneral, fără nici cea mai mică detaliere/descriere a categoriilor de lucrări ce urmau a fi executate și nicio referire la prețul lor**. De asemenea, nici factura nr. fct1/30.12.2011 emisă pentru o valoare totală de 800.000 lei fără TVA nu precizează în ce anume au constat lucrările de modernizare, cât reprezintă prețul materialelor folosite și contravaloarea manoperei factura și nici **nu este însoțită de vreun deviz ori situație de lucrări din care să reiasă serviciile prestate efectiv**.

Prin contestație societatea are aceeași abordare vădit pro-causa în privința procesului-verbal încheiat la societatea afiliată GX SRL și invocă procesul-verbal de recepție nr. 1/31.12.2011, omițând faptul că *din conținutul lacunar al acestuia nu reiese din cea mai mică informație cu privire la ceea ce s-a facturat ca reprezentând lucrări de modernizare în valoare de 800.000 lei*.

În privința jurisprudenței CJUE din cauza C-324/11 Gábor Tóth contestatoarea omite faptul că respectiva cauză privea dreptul de deducere pentru lucrări efectiv executate de un furnizor independent care nu-și declarase lucrătorii, spre deosebire de cauza sa, unde lucrările se presupuneau a fi executate de un furnizor afiliat, contestatoarea fiind în măsură să cunoască prin administratorul comun dacă și în ce măsură GX SRL a executat un anumit număr de prestații/lucrări, cu ce materiale și ce forță de muncă a fost implicată.

Totodată, așa cum s-a reținut la pct. 3.5 din prezenta decizie, în cazul serviciilor nu este suficientă deținerea unei facturi pentru deducerea TVA dată fiind varietatea, intangibilitatea și imposibilitatea prefigurării conținutului serviciilor întrucât într-o asemenea ipoteză ar fi imposibilă orice verificare a exercitării dreptului de deducere, astfel că societatea era obligată să prezinte documente cu anumit grad de detaliu și de exactitate care să permită identificarea efectivă a serviciilor facturate. Or, contestatoarea nu a prezentat niciun astfel de document și nicio factură din care să reiasă detalii cu privire la modernizările facturate, după cum se prevede și la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și care să permită să se determine prestarea efectivă a serviciilor deoarece numai prestații reale, efective pot fi utilizate în folosul operațiunilor impozabile cu drept de deducere. Dimpotrivă, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea afiliată prestatoare nu dispunea de personal specializat în domeniul construcțiilor care să-i permită prestarea acestor lucrări. De altfel, și jurisprudența europeană altminteri invocată recunoaște că încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond (Hotărârea Josef Plöckl, C-24/15, pct. 46, Hotărârea Euro Tyre BV, C-21/16, pct. 42).

În lipsa dovezilor referitoare la conținutul lucrărilor de modernizare și la dovada prestării lor contestația urmează a fi respinsă și pentru TVA în sumă de Sp1.

3.9. Referitor la TVA în sumă de Sp6 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea își poate păstra dreptul de deducere pentru achiziții de bunuri facturate în anul 2016 și prestins consumate în perioada 2010-2015, în condițiile în care nu probează că bunurile respective au fost efectiv achiziționate și consumate în acea perioadă.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că ABC SRL a achiziționat în perioada 01.02.2016-31.07.2016 inputuri pentru agricultură în valoare de N2 lei fără TVA, iar în luna iulie 2016 înregistrează consumuri (rulaj creditor cont 3021-Materiale auxiliare) în sumă de N3 lei, din care N4 lei înregistrate pe seama rezultatului reportat (cinci note contabile 117 = 3021).

Prin răspunsul nr. 17 din nota explicativă nr. nexpld/2018 administratorul societății ZML a dat următoarele explicații:

”Având în vedere faptul că principalul furnizor de semințe, pesticide, fungicide și alte produse utilizate în agricultură, al societății este GX, în momentul în care acesta a intrat în procedura de insolvență, s-a făcut inventarierea societății de către administratorul judiciar. În urma acestei operațiuni, s-a constatat că pe parcursul mai multor ani agricoli, societatea SC ABC SRL CUI ... a folosit marfa din gestiunea societății GX, fără că aceasta să fie facturată. Marfa a fost facturată în anul 2016, dar fiind folosită în perioada 2010-2015, a fost înregistrată în contul 117 (rezultatul reportat). Documentele care au stat la baza acestor note contabile, sunt facturile de achiziție din luna iunie 2016, facturi care se află în posesia dvs.”.

Din analiza inventarelor de la sfârșitul fiecărui an (782/07.12.2011, 812/14.12.2012, 104/27.12.2013, 685/29.12.2014, 50/28.12.2015) comparativ cu soldul final din balanțele de verificare ale contului 3021 se constată că nu există diferențe scriptice între cele două. Totodată, în inventarele prezentate este menționat că nu există diferențe între soldurile scriptice și faptice, respectiv nu s-au constatat minusuri în gestiune, iar din verificarea rulajelor creditoare anuale ale contului 3021 în raport cu rulajele contului de cheltuieli 6021 nu s-au constatat diferențe semnificative.

Organele de inspecție fiscală au consemnat că societatea a încălcat prevederile pct. 284 din OMFP 1.802/2014 referitoare la interzicerea deținerii de valori materiale fără a fi înregistrate în contabilitate și nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de Sp6 aferentă îngrășămintelor facturate în anul 2016 de GX SRL, pentru care administratorul societății nu este în măsură să justifice cu înscrisuri operațiunile efectuate, realitatea consumurilor înregistrate și în ce măsură au fost utilizate efectiv în folosul operațiunilor taxabile.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145, art. 146, art. 155 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015, respectiv art. 297, art. 299 și art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016, citate anterior în prezenta decizie.

Totodată, sunt incidente și prevederile art. 2 și art. 11 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată conform căroră:

”Art. 2. - (1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriiilor și capitalurilor

proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, **contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică**, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații **referitoare la activitatea desfășurată**, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori”.

”Art. 11. - **Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale**, titluri de valoare, numerar și alte drepturi și obligații, **precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise”**.

Aceste prevederi au fost transpuse în reglementările contabile succesive, inclusiv la pct. 284 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 (care preia integral prevederile pct. 156 din vechile Reglementări contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009) și care prevăd următoarele:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

În speță, din explicațiile date de administratorul societății verificate reiese că, în fapt, atunci când a fost inventariat patrimoniul societății afiliate GX SRL s-a constatat că cealaltă societate din grup ABC SRL a folosit bunurile (mărfurile) în perioada 2010-2015 fără să fie facturate.

În susținerea contestației societatea nu aduce niciun argument factic sau legal cu privire la această situație, susținând doar că prin bonurile de consum anexate este demonstrat consumul de îngrășăminte, pesticide și insecticide în cunatum de 3.168.167 lei, care reprezintă baza de impozitare pentru TVA în sumă de Sp6 lei neadmisă la deducere.

Această apărare a contestatoarei nu poate fi reținută, fiind contrazisă cu prisosință de următoarele:

- *dacă s-ar lua în considerare explicația administratorului*, ambele societăți, atât contestatoarea, în calitate de beneficiar, cât și societatea afiliată, în calitate de furnizor **au încălcat flagrant și pe parcursul unei perioade îndelungate 2010-2015 reglementările contabile relevante, prima deținând bunuri materiale (îngrășăminte, pesticide etc.) și folosindu-le în activitatea proprie fără niciun document justificativ, fără nicio recepție și fără nicio înregistrare în contabilitate**, a doua vânzând bunuri fără acte și fără înregistrarea de venituri, la momentul când aceste operațiuni economice s-au produs în realitate, conform propriilor afirmații (2010-2015);

- au fost **încalcate flagrant și reglementările legale în materia taxei pe valoarea adăugată**, care obligă la emiterea facturilor cel târziu până în a 15-a zi a lunii următoare celei în care bunurile au fost efectiv livrate de la o societate la alta și care determină nașterea faptului generator pentru TVA;

- chiar presupunând că emiterea facturilor s-a făcut cu întârziere în anul 2016, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală, nici în susținerea contestației avizele de însoțire a mărfii și documentele de recepție întocmite la momentul când se susține că operațiunile economice s-au derulat efectiv;

- **societatea furnizoare GX SRL a inventariat anual patrimoniul propriu și nu a constatat nicio diferență între "teren" (adică stocuri factice) și stocurile din contabilitate**, evidențiind acest lucru în procesele-verbale de inventariere întocmite la sfârșitul fiecărui an (spre exemplu, procesele-verbale nr. 70/31.01.2012, nr. 93/31.01.2013, f.n./15.02.2014);

- în *procesul-verbal de inventariere din 31.01.2016 semnat de membrii comisiei de inventariere și aprobat de administratorul ZML se consemnează, negru pe alb, rezultatele inventarierii la GX SRL în sensul că "nu s-au constatat diferențe între soldurile scriptice și cele factice, respectiv nu s-au constatat plusuri sau minusuri între soldurile scriptice, respectiv nu s-au constatat plusuri sau minusuri în gestiune"*;

- or, dacă s-ar accepta explicația administratorului **ar fi însemnat ca în inventarierea anuală la GX SRL să fi fost identificate minusuri în inventar, adică cel puțin acele cantități de îngrășăminte, pesticide, ierbicide care ar fi fost puse la dispoziția ABC SRL fără întocmirea documentelor legale de scoatere din gestiune (facturi)**;

- coroborând explicațiile cu ceea ce însuși administratorul a semnat înseamnă că, **în fapt, GX SRL a facturat în anul 2016 societății ABC SRL propriile minusuri în inventar produse după data de 31.01.2016, fără nicio legătură cu preținsele consumuri de inputuri pentru agricultură din perioada 2010-2015**;

- consumurile evidențiate în bonurile de consum prezentate în susținerea contestației, datate începând cu 31.03.2010 și până la 31.05.2015 *nu pot proveni din inputurile facturate în anul 2016 de GX SRL* întrucât, **dacă ar fi fost înregistrate în contabilitatea societății ABC SRL ar fi însemnat ca soldul**

contului 3021 să fi fost negativ și acest lucru să fie descoperit cu ocazia inventarierilor anuale la ABC SRL, ceea ce nu s-a întâmplat, așa cum reiese din analiza inventarelor de la sfârșitul fiecărui an menționate în RIF;

- totodată, se reține că societatea n-a prezentat în susținerea contestației **niciun document justificativ întocmit în conformitate cu reglementările contabile** în care să reiasă că îngrășămintele, pesticidele și insecticidele facturate în anul 2016 de GX SRL au fost primite și utilizate în perioada pretinsă 2010-2015 și că în contabilitate a înregistrat aceste consumuri, pe lângă consumurile provenite din alte achiziții de la acest furnizor și din achizițiile de la ceilalți furnizori (avize de însoțire a mărfii, note de intrare-recepție, fișa contului 3021 pe întreaga perioadă etc.);

- dimpotrivă, din modalitatea de acțiune recunoscută, respectiv primirea și deținerea de bunuri și folosirea lor în propria activitate, justificată prin întocmirea unor documente cu foarte multă întârziere față de momentul în care se susține că evenimentele s-au produs reiese că *înregistrările contabile 117 = 3021 pentru care societatea susține că are bonuri de consum nu respectă nici pe departe caracterul cronologic și sistematic al înregistrării în contabilitate a operațiunilor economic-financiare;*

- în subsidiar, se constată că, deși invocă în procedură intervenția prescripției extinctive pentru obligațiile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală începând cu luna decembrie 2011, contestatoarea omite faptul intervenția acesteia și pentru deducerea din 2016 pentru fapte generatoare (livrări) din anul 2010, peste termenul de 5 ani în care poate fi exercitat dreptul de deducere.

În sfârșit, raportat la neregulile contabile anterior evidențiate, se reține și jurisprudența europeană în materie, altminteri intens evocată, conform căreia fiecare persoană impozabilă este obligată să țină **o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite** aplicarea TVA-ului și **controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale** (Hotărârea Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, pct. 23), ceea ce nu s-a întâmplat în cazul contestatoarei, unde *neregulile proprii și ale furnizorului, de care ar fi trebuit să știe din moment ce pretinde că utilizează bunuri provenite de la acesta, dar pentru care nu deținea documente justificative, împiedică probarea îndeplinirii condiției de fond esențiale, aceea ca taxa dedusă să corespundă unor achiziții reale, efective în folosul operațiunilor impozabile cu drept de deducere.*

Concluzionând la cele anterior prezentate contestația societății urmează a fi respinsă ca vădit neîntemeiată pentru TVA în sumă de Sp6 lei.

3.10. Referitor la TVA în sumă de Sp7 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere 100% pentru taxa aferentă achiziției unor autoturisme, în condițiile în care nu a făcut dovada utilizării acestora exclusiv în scop economic cu ajutorul foilor de parcurs și, mai mult, recunoaște că autoturismele sunt utilizate și în scop personal de salariați cu permisiunea sa.

În fapt, conform raportului de inspecție fiscală societatea a achiziționat de la ... SRL – în insolvență cu factura nr. 11/01.03.2014 mai multe mijloace de transport marfă și persoane, pentru care și-a dedus TVA în sumă de N5 lei, din care N6 lei pentru autoturismele Daewoo Matiz și VW.

Deoarece societatea nu a făcut dovada cu foi de parcurs că autoturismele au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru 50% din taxa dedusă, respectiv pentru suma de Sp7 lei.

În drept, potrivit art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

“Art. 145¹. – (1) **Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin.(1) fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹.

(6) **Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme”.**

În acest sens, pct. 45¹ din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) **În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă**

cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometri parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurși.**

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin.(3), este considerat uz personal al vehiculului. **Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal.** Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). [...]”.

În speță, autoturismele Daewoo Matiz și VW sunt autovehicule ce intră sub incidența prevederilor legale referitoare la limitarea specială a dreptului de deducere (50%) și pentru a-și păstra integral acest drept (100%) persoana impozabilă trebuie să facă dovada utilizării **exclusive** în scopul propriei activități economice cu ajutorul foilor de parcurs.

Susținerea societății în sensul că ”pachetul” de autovehicule a fost achiziționat în scopul utilizării acestora exclusiv în folosul activității sale economice și că deducerea trebuie raportată doar la momentul achiziției, necontând utilizarea ulterioară se bazează pe o pretinsă ”intenție” a alocării ”exclusive” în folos economic, cu înlăturarea oricărei forme de verificare ulterioară a modalității în care s-a materializat această intenție. Or, **legislația fiscală și jurisprudența europeană în materie recunoaște dreptul autorităților fiscale de a verifica deducerea TVA de către persoanele impozabile și care ar fi anihilat total dacă ”intenția” cu privire la scopul pentru**

care s-au realizat achizițiile ar fi suficientă pentru păstrarea deducerii, indiferent de utilizarea efectivă a acestora în folosul operațiunilor cu drept de deducere.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală, pentru autoturismele Daewoo Matiz și VW (și nu "autoutilitarele", așa cum se arată în contestație) nu au fost prezentate foi de parcurs și, mai mult, după cum **recunoaște și societatea în contestație, aceste autoturisme au fost utilizate și pentru uzul personal al salariaților cu permisiunea sa, ceea ce exclude o utilizare "exclusivă" în scop economic**, așa cum prevede în mod expres legea fiscală pentru a permite o deducere integrală a taxei aferente acestor autoturisme.

Cum societatea nu face dovada utilizării exclusive în scop economic cu foi de parcurs a acestor autoturisme, în mod evident pretenția acesteia de a beneficia de deducere 100% pentru TVA aferentă achiziției acestora este vădit neîntemeiată și contestația urmează a fi respinsă ca atare pentru TVA în sumă de Sp7 lei.

3.11. Referitor la TVA în sumă de Sp8 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere pentru TVA înregistrată în evidența contabilă și preluată în deconturi pe bază de note contabile, în condițiile în care nu a prezentat facturile din care să reiasă cuantumul taxei deduse.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă Sp8 lei reprezentând taxa înregistrată în deconturile de TVA D300 și în balanțele aferente lunilor martie și aprilie 2013, fără a se regăsi în jurnalele de cumpărări și fără a avea la bază facturi conform art. 146 din Codul fiscal.

În drept, sunt incidente prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, citate anterior, potrivit cărora pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să dețină factura emisă în conformitate cu art. 155 din același act normativ.

În speță, societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de Sp8 lei **pe bază de note contabile și nu pe bază de facturi**, așa cum prevede expres legea fiscală.

Prin contestația formulată societatea consideră că neregulile în materie de înregistrări în contabilitate nu pot conduce la pierderea dreptului de deducere și invocă răspunsul nr. 11 al administratorului în sensul că aceste sume au fost înregistrate în registrul jurnal și reprezintă un TVA neraportat dintr-o perioadă anterioară.

Din nota explicativă nr. nexpld/2018 reiese că prin întrebarea nr. 11 organele fiscale au solicitat atașarea în copie a documentelor pe baza cărora societatea a înregistrat această taxă prin notele contabile 4426 = 401 N7 lei (luna martie) și 4426 = 401 N8 lei (luna aprilie).

Prin răspunsul formulat administratorul susține că sumele respective reprezintă un TVA neraportat (omis) dintr-o perioadă anterioară și că toate

operațiunile cu privire la conturile 4423, 4424, 4426, 4427 au fost clarificate când contabilă societății a stat la birou în București cu inspectorii, astfel că nu înțelege de ce "mai punem accent și pierdem inutil timpul cu niște întrebări și aspecte, a căror răspunsuri le aveți deja clarificate".

Organul de soluționare a contestației constată că **acest răspuns nu poate constitui un document justificativ** pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de Sp8 lei, având în vedere că **societatea nu a prezentat, la solicitarea expresă și specifică a organelor de inspecție fiscală, documentele/facturile** din care să reiasă că ele au fost emise într-o perioadă anterioară lunilor martie și aprilie 2013, dar au fost înregistrate în contabilitate și în decontul de TVA pentru taxa deductibilă în cele două luni, așa cum se afirmă în răspuns. Faptul că organele de inspecție fiscală au verificat operațiunile cu privire la conturile 4423, 4424, 4426, 4427 în prezența contabilă societății nu înseamnă că le-au acceptat în totalitate, de vreme ce prin nota explicativă se solicită în mod expres prezentarea anumitor documente, cum sunt și facturile din care rezultă TVA dedusă în sumă de N7 lei, respectiv N8 lei.

În adresa înregistrată sub nr.2019 societatea susține că diferența de Sp8 lei este rezultatul unei corecții derivate din faptul că în lunile ianuarie-martie 2013 taxa a fost înregistrată ca neexigibilă prin aplicarea eronată a sistemului de TVA la încasare, dar fără să aducă în susținere facturile din care rezultă cuantumul TVA pretins a fi dedus în lunile martie și aprilie 2013. Totodată, se reține că această susținere este contrazisă de înregistrările contabile constatate 4426 = 401 întrucât, dacă taxa ar fi fost înregistrată inițial ca neexigibilă, înregistrarea contabilă ar fi fost 4426 = 4428.

În concluzie, cum societatea nu a prezentat nici în susținerea contestației facturile pe bază cărora și-a dedus TVA în sumă de Sp8 lei se va respinge și acest capăt de cerere din contestație.

3.12. Referitor la TVA în sumă de Sp9 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să nu acorde deducerea pentru consumurile înregistrate de societate pentru suprafețele cultivate cu plante de nutreț și ovăz în anii 2012-2013, în condițiile în care societatea nu a înregistrat nicio producție de pe suprafețele cultivate și nici nu a justificat neobținerea producției prin calamități sau alte evenimente obiective de natură să conducă la o astfel de situație.

În fapt, din verificarea documentelor de societate la APIA pentru acordarea subvențiilor s-a constatat că au fost cultivate suprafețe de teren, fără înregistrarea niciunei producții, respectiv:

- în anul 2012 a fost cultivată o suprafață de 46,4 ha cu plante de nutreț;
- în anul 2013 a fost cultivată o suprafață de 74,9 ha cu plante de nutreț și 2 ha cu ovăz.

Societatea nu a prezentat tichete de cântar la siloz, fișe de magazie, fișe de cont, inventare cantitative și balanțe de verificare cantitative și alte documente din care să reiasă producția obținută ori faptul că recolta a fost distrusă ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sau că a fost pierdută, furată ori degradată calitativ.

Din aceste motive organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea TVA dedusă aferentă cheltuielilor înregistrate de societate pentru realizarea producției de plante de nutreț și de ovăz cu TVA în sumă de Sp9 lei, aferentă unei baze impozabile de N9 lei prezentată în anexa nr. 12 la RIF.

În drept, sunt incidente prevederile antecitate ale art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal potrivit căroră deducerea TVA este condiționată de utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, conform art. 148 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: "în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, *deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri: a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze; [...]*".

În speță, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA dedusă inițial pentru achiziții de bunuri și servicii pe care societatea le-a alocat pentru cultivarea unor suprafețe agricole cu plante de nutreț și ovăz pe motiv că **societatea nu a înregistrat nicio producție și nici nu a adus documente care să justifice lipsa oricărei producții de pe suprafețele cultivate.**

Prin contestația formulată ABC SRL susține că nu este obligată să dețină cântar, marfa cântărindu-se la beneficiarul final și că a înregistrat în contabilitate producția agricolă pe bază de procese-verbale de recepție cu estimarea provizorie a cantităților pe bază de volumetrie, diferențele dintre cantitățile estimate intrate în gestiune și cele efectiv vândute derivând din scăderi în greutate din cauze variate: reducerea umidității, reducerea conținutului de impurități/corpusuri străine, depozitare, manipulare, transport. Niciuna din aceste cauze nu reprezintă un caz de forță majoră sau un caz de sustragere ori de lipsă în gestiune, ci o categorie aparte de scăzăminte și perisabilități pentru care se aplică prevederile speciale ale Legii nr. 101/2014 și normelor ei de aplicare conform căroră cântărirea efectivă a semințelor/produselor agricole se face la scoaterea lor din gestiune.

Din aceste susțineri se constată că societatea **nu aduce nici măcar un argument** din care să reiasă că **a înregistrat o producție** pe cele 46,4 ha de teren cultivate cu plante de nutreț în anul 2012, 74,9 ha de teren cultivate cu plante de nutreț în anul 2013 și 2 ha de teren cultivate cu ovăz în anul 2013, **chiar și cântărite la beneficiarul final și nici nu a prezentat dovezi că deține procese-verbale de recepție cu estimarea provizorie a cantităților de plante de nutreț și ovăz obținute în anii agricoli 2012-2013 și nici ce preținse cantități din aceste culturi au fost cântărite la beneficiarul final.**

Dimpotrivă, din simpla parcurgere a motivațiilor aduse prin contestația formulată reiese că societatea omite chiar esențialul constatării organelor de inspecție fiscală, **acela că nu a înregistrat nicio producție de pe suprafețele cultivate** în discuție și că dovezile solicitate de acestea referitoare calamități ș.a. vizau tocmai justificarea lipsei totale a producției și nu eventuale scăzăminte sau perisabilități.

În privința justificării producției obținute de pe loturile semincere, prin răspunsul la întrebarea nr. 7 din nota explicativă nr. nexpld/2018 administratorul susține că "aveți contractele cu societățile pentru care am produs semințe, aveți

declarații APIA pe suprafețele respective, nu știți în ce a constatat lotul semincer, în schimb cereți documentele specific (inspecții în câmp, certificare, calitate), evidența strictă a producției. La ce intrări vă referiți, se vede foarte clar din contractele de producere ca sămânță și o parte din inputuri (pesticide, îngrășăminte etc.) erau puse la dispoziție de firma beneficiară. Valorificarea producției o găsiți în facturile de prestări de servicii multiplicare emise către aceste societăți, inclusiv modul cum s-a calculat valoarea acestor bunuri”.

În raportul de inspecție fiscală organele de control precizează că din verificarea contractelor de multiplicare semnate de societate în calitate de cultivator cu SRL reiese că acestea au fost cultivate cu sămânță de porumb și nu cu plante de nutreț sau ovăz.

Se constată că societatea ocolește faptul că **pentru plantele de nutreț și ovăz în anii 2012-2013 nu a prezentat vreun contract de multiplicare**, astfel încât să fie vorba de o livrare a recoltei rezultate direct beneficiarului final, de natură să justifice lipsa înregistrării în evidența proprie a producției obținute de pe suprafețele cultivate cu aceste culturi. De asemenea, prevederile Legii nr. 101/2014 privind unele măsuri de reglementare a depozitării semințelor de consum și a regimului certificatelor de depozit pentru acestea *sunt invocate fără nicio legătură cu cauza*, din moment ce societatea *nu a prezentat niciun document* din care să reiasă că, în calitate de reprezentant al societăților pentru care a produs semințe, *a predat semințele obținute la un depozitar licențiat* în condițiile prevăzute de această lege specială.

Susținerea potrivit căreia producția agricolă nu se cântărește decât la scoaterea din gestiune nu are niciun temei legal, chiar Normele la Legea nr. 101/2014 prevăzând dotarea depozitelor cu echipamente pentru determinarea cantitativă a semințelor de consum intrate sau ieșite în/din depozit, contestatoarea confundând intrarea în gestiunea a producției cu inventarierea pe bază de calcule tehnice de volumetrie, pentru a se evita cheltuielile importante pe care le-ar presupune operațiunea de cântărire a produselor deja depozitate (pct. 15 alin. (3) din Normele care reglementează inventarierea, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.861/2009) și ignorând faptul că scăzămintele și perisabilitățile se acordă pentru scăderi în greutate pe perioada cât produsele agricole sunt în gestiune și nu după ce s-au vândut.

Referitor la invocarea modalității de determinare a cuantumului TVA se reține că prin mai multe emailuri succesive (cum sunt cele din 30.01.2018, 09.07.2018, 10.07.2018) reprezentanții societății au transmis rapoarte de producție și de cheltuieli, din care rezultă următoarele:

- pentru suprafața de 46,4 ha cultivată în scopul obținerii de plante de nutreț a înregistrat consumuri/cheltuieli în valoare de V1 lei, din care V2 lei cheltuieli cu semințele, combustibilul, piese de schimb și îngrășăminte, diferența reprezentând-o cheltuielile cu salariile;

- pentru suprafața de 74,9 ha cultivată în scopul obținerii de plante de nutreț a înregistrat consumuri/cheltuieli în valoare de V3 lei, din care V4 lei cheltuieli cu semințele, combustibilul, piese de schimb și îngrășăminte, diferența reprezentând-o cheltuielile cu salariile;

- pentru suprafața de 2 ha cultivată în scopul obținerii de ovăz a înregistrat consumuri/cheltuieli în valoare de V5 lei, din care V6 lei cheltuieli cu semințele, combustibilul, piese de schimb și îngrășăminte, diferența reprezentând-o cheltuielile cu salariile.

Pe baza informațiilor extrase din aceste rapoarte organele de inspecție fiscală au determinat în anexa nr. 12 la RIF cuantumul cheltuielilor/costurilor aferente consumurilor pentru care societatea și-a dedus TVA (semințe, combustibil, piese de schimb și îngrășăminte) și au stabilit TVA pentru care nu au acordat drept de deducere în cuantum de Sp9 lei, astfel că nu poate fi reținută susținerea societății în sensul că nu s-a indicat modalitatea de stabilire și că nu s-a apelat la costurile concrete pentru obținerea producției.

În consecință, contestația societății urmează a fi respinsă și pentru acest capăt de cerere.

3.13. Referitor la TVA în sumă de Spx1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să ajusteze negativ taxa pe valoarea adăugată pentru minusurile în gestiune constatate, în condițiile în care societatea nu aduce argumente și dovezi din care să reiasă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, la pg. 13-15/42 din raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că echipa de control a solicitat societății verificate balanțele de verificare pentru produse finite, atât cantitative, cât și valorice, tichete de cântar și fișele de magazie prin adresa nr. adrspex/2018. Societatea ABC SRL a prezentat doar parțial documentele solicitate, respectiv balanțe de verificare valorice pe analitice doar pentru anii 2011, 2014, 2015 și 2016 și, aleatoriu, procese-verbale de recepție cantitative pentru cereale, iar din inventarele puse la dispoziție s-a constatat că acestea cuprind doar lista mijloacelor fixe și liste pentru îngrășăminte. Se menționează că societatea a înregistrat producția obținută la momentul vânzării și nu la momentul recoltării, precum și faptul că nu există analitice în contabilitate pentru producția obținută. De asemenea, societatea a mai prezentat echipei de control situația centralizatoare a arenelor și a culturilor din perioada decembrie 2011 - noiembrie 2016, producția obținută și situația livrărilor de cereale în aceeași perioadă.

Din analiza acestora, prin compararea producției declarate ca obținute în situația prezentată de societate (anexa nr. 15 la RIF) cu producția înscrisă în procesele-verbale de recepție întocmite de societate și producția declarată ca vândută sau dată în consum pentru însămânțare, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe cantitative la înregistrarea producției obținute din culturile de grâu, mazăre, porumb și soia.

Deoarece din balanța de verificare de la 30.11.2016 reiese că stocul pentru aceste produse este zero, diferențele cantitative reprezintă minusuri de inventar, care au fost evaluate pe baza costurilor declarate de societate din rapoartele de cheltuieli și pentru care a fost stabilită conform anexei nr. 14 la RIF o bază impozabilă cu TVA suplimentară în sumă de Spx1 lei în temeiul art. 304 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 78 alin. (6) din Normele metodologice, art. 6 și art. 13 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și pct. 46 alin. (3) din Normele aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.861/2009.

În drept, potrivit art. 304 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

”Art. 304. - (1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

[...]

c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate”.

Conform pct. 78 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

”78. (6) În baza art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare pozitivă sau, după caz, trebuie să efectueze **o ajustare negativă a taxei deductibile** în situații precum:

a) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei; [...].”

De asemenea, potrivit art. 6 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.**

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

Totodată, sunt incidente și prevederile art. 2 și art. 11 din lege citate anterior.

În speță, la solicitarea organelor de inspecție fiscală de a dovedi din punct de vedere cantitativ și valoric producția obținută din culturile agricole înființate pe perioada verificată și mișcarea acestei producții, societatea ABC SRL nu a prezentat decât parțial documentele solicitate, iar din analiza coroborată a acestora organele fiscale au stabilit că societatea a înregistrat minusuri în gestiune prin neînregistrarea integrală a producției obținute la culturile de grâu, mazăre, porumb și soia.

Prin contestația formulată societatea nu aduce niciun argument factic ori legal de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, ba mai mult, acceptă indirect faptul că sunt nereguli în evidența contabilă, dar susține că acestea nu sunt sancționate de Codul fiscal, **ignorând dispozițiile legale anterior citate care stipulează cu suficientă claritate faptul că se ajustează negativ taxa în situația înregistrării de minusuri în gestiune.**

În ce privește susținerea referitoare la vânzarea producției neterminată aferente anului agricol aferente anului agricol 2015-2016 și a stocului aferent anului 2016 prin contractul încheiat cu P4 SRL și factura nr. fact3/2017, se reține că obiectul contractului care a și fost facturat îl constituie vânzarea-cumpărarea **producției neterminate (ogor toamnă)** an agricol 2016-2017, **fără nicio legătură cu recolta (boabele de grâu, mazăre, porumb ori soia)** ce ar fi trebuit să fie regăsită în stocurile de produse finite.

În sfârșit, solicitarea contestatoarei de administrare a unei expertize de specialitate de către un consultant fiscal independent pe motivul volumului uriaș de documente este vădit pro-causa, de vreme ce din cele anterior învederate reiese încălcarea reglementărilor contabile în privința consemnării operațiunilor în documente și a înregistrării lor cronologice, în ordinea succesiunii în timp și sistematice, regulate și periodice, iar societatea contestatoare nu a fost în măsură să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală ori să aducă în susținerea contestației documente contabile justificative întocmite cu respectarea reglementărilor contabile în materie și, mai mult, unele din argumentele aduse reprezintă o recunoaștere implicită a neîntocmirii documentelor contabile și fiscale în conformitate cu reglementările legale în materie.

*
* *

Referitor la aspectele invocate prin adresa nr.2019 cu privire la consemnarea eronată a unor informații, împrejurări și aspecte în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține că acestea vizează pretinse diferențe între balanțele de verificare/jurnalele deținute de societate și informațiile consemnate de organele de control în legătură cu taxa aferentă achizițiilor intracomunitare și cu valoarea achizițiilor scutite sau neimpozabile ori livrărilor supuse taxării inverse, dar fără legătură cu diferențele suplimentare de TVA stabilite în urma inspecției fiscale, că diferența reclamată cu privire la TVA deductibilă din luna septembrie 2015 conform anexei nr. 5 nu a fost stabilită ca diferență suplimentară de TVA în urma inspecției conform anexei nr. 9 și că scăderea sumelor de TVA din cheltuiala societății pe o perioadă de 5 ani fiscali nu are legătură cu datorarea diferenței de TVA stabilită ca obligație de plată în urma inspecției fiscale, astfel că toate acestea nu influențează de niciun fel cuantumul TVA stabilită ca obligație de plată prin decizia de impunere contestată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor legale invocate și a art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația ABC SRL – în insolvență formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MJ xxx/2018, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ yyy/2018 pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de **S 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 București.