

DECIZIA NR. 315/2020
privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. X S.R.L.,
din mun. X, jud. X, înregistrate la
D.G.R.F.P. X sub nr. 4827/24.02.2020 și nr. 4828/24.02.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresele nr. 556/20.02.2020 și nr. 557/20.02.2020, înregistrate la D.G.R.F.P. X sub nr. 4827/24.02.2020 și nr. 4828/24.02.2020, asupra contestațiilor formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/617/2018, având domiciliul fiscal în mun. X, str. X, nr. 121, Zona Industrială X, Hala nr. 5 din Coloana D până la J și din rândul 1.1 până la 1.3, jud. X.

Contestațiile înregistrate la A.J.F.P. X sub nr. 556/31.01.2020 și nr. 557/31.01.2020, au fost formulate împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.12.2019 și nr. F-Y/19.12.2019, emise în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/19.12.2019, respectiv F-Y/19.12.2019 și **au ca obiect TVA suplimentară în sumă totală de T lei (T1+ T2 lei), din care suma de R lei (R1+ R2 lei) reprezintă TVA respinsă la rambursare.**

Contestațiile au fost depuse în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.12.2019 și nr. F-Y/19.12.2019, respectiv data de **20.12.2019**, potrivit adreselor de înaintare anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestațiilor la A.J.F.P. X, respectiv **31.01.2020**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe originalul contestațiilor.

Contestațiile sunt formulate prin împuternicit LH și sunt semnate în original.

În conformitate cu prevederile pct. 9.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”* și constatând că sunt de soluționat un număr de 2 contestații depuse de aceeași persoană juridică, respectiv S.C. X S.R.L., împotriva unor acte administrative fiscale încheiate de același organ fiscal- A.J.F.P. X, vizând aceeași categorie de obligații fiscale și pentru care competența de soluționare aparține D.G.R.F.P. X, se va proceda la conexarea dosarelor.

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

I. S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, contestă Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.12.2019 și nr. F-Y/19.12.2019, emise de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestor acte administrativ fiscale

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

cu privire la TVA suplimentară în sumă totală de T lei (T1+ T2 lei) și rambursarea TVA în sumă de R lei (R1+ R2 lei).

Totodată, petenta se îndreaptă împotriva *Dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. W/11.12.2019 și nr. Q/11.12.2019.*

În motivarea contestațiilor societatea aduce următoarele argumente:

ASPECTE PRELIMINARE

Societatea menționează că își bazează raționamentul și argumentele atât pe legislația națională de TVA, respectiv Codul Fiscal și Normele Metodologice (în vigoare în perioada supusă controlului), cât și pe directivele europene care reglementează sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și pe jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

ASPECTE DE PROCEDURĂ

Petenta invocă nulitatea Deciziilor de impunere nr. F-X/19.12.2019 și nr. F-Y/19.12.2019, considerând că a fost depășit dublul duratei legale de efectuare a inspecției fiscale.

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

Contestatară afirmă că cele două inspecții fiscale s-au desfășurat pe parcursul a 227 de zile, în perioada 23.04.2019- 05.12.2019, respectiv 182 de zile, în perioada 07.06.2019- 05.12.2019 și consideră că perioadele de suspendare a inspecției fiscale nu sunt relevante, deoarece textul de lege face trimitere strict la perioadele prevăzute la art. 126 alin. (1), iar nu la condițiile privind durata efectuării inspecției fiscale.

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

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

ASPECTE DE FOND

Cu privire la dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de materii prime și materiale

Petenta contestă ajustarea taxei deductibile în sumă de T1 lei, respectiv a taxei deductibile în sumă de T2 lei, aferentă achizițiilor de materii prime și materiale, (aspecte prezentate în Decizia de impunere F-X/19.12.2019, respectiv în Decizia de impunere F-Y/19.12.2019) având în vedere următoarele aspecte de fapt și argumente legale:

a) Echipa de control nu a constatat ca fiind nereale achizițiile de bunuri.

b) Pentru stabilirea dreptului de deducere a TVA trebuie avute în vedere doar prevederile Titlului VII din Codul Fiscal, cele două condiții în funcție de care se apreciază existența dreptului de deducere a TVA fiind: utilizarea achizițiilor subiect de TVA în folosul operațiunilor taxabile și existența unei facturi corecte în ceea ce privește condițiile de formă impuse de art. 319 alin. (20) din Codul Fiscal.

Societatea face trimitere la condiția de fond prevăzută la art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul Fiscal și invocă decizia CJUE în Cauza C-132/16 Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments EOOD, precizând că în conformitate cu principiile TVA, criteriile decisive pentru

evaluarea existenței unei legături directe și imediate sunt (1) conținutul obiectiv al achiziției și faptul că (2) motivul exclusiv pentru efectuarea achiziției îl constituie urmărirea activității economice, fiind irelevant din acest punct de vedere, dacă achiziția în sine are sens sau nu.

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

Societatea susține că respectă prevederile legale aplicabile în ceea ce privește dreptul de deducere, respectiv că îndeplinește atât condițiile de formă, cât și pe cele de substanță: deține facturi conforme, bunurile au fost efectiv livrate de către furnizori, bunurile au fost achiziționate pentru a fi utilizate în operațiunile taxabile privind producția de cuptoare pentru tratarea diferitelor metale, mașini de spălat industriale, care sunt livrate către clientul extern X INT GMBH.

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

În ceea ce privește susținerea echipei de inspecție fiscală, conform căreia societatea „nu a prezentat o situație detaliată a intrărilor de materii prime și materiale înregistrate în luna ianuarie 2019 în programul de gestiune B2, notele de recepție și constatare de diferențe și nici bonurile de consum generate în programul B2 pentru a dovedi destinația achizițiilor intracomunitare de bunuri”, petenta menționează că neprezentarea anumitor documente financiar-contabile a fost cauzată de anumite limitări provenite din implementarea programului de gestiune B2, care nu permitea listarea anumitor documente. Astfel, deși achizițiile de bunuri erau înregistrate în programul de gestiune B2 pe baza Avizului de însoțire a mărfii, iar consumul era înregistrat în momentul în care materia primă/materialele părăsea(u) depozitul/magazia, totuși nu există posibilitatea imprimării unor documente precum note de recepție și constatare de diferențe sau bonuri de consum. Societatea menționează că între timp, aceste limitări au fost eliminate și poate lista astfel de documente.

Referitor la susținerea organelor de control că documentele prezentate ca fiind Liste de inventariere nu conțin informațiile care să permită identificarea naturii fiecărui bun inventariat, cantitatea, valoarea exprimată în lei atât scriptic cât și faptic, să facă posibilă stabilirea rezultatelor inventarierii prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere, cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate, societatea susține că a pus la dispoziția organelor de control aceste liste, și că le atașează în susținere.

Se precizează că urmare a procesului de inventariere a elementelor de patrimoniu la 31.12.2018, societatea a înregistrat minusuri și plusuri de inventar, că nu au fost efectuate compensări între minusuri și plusuri, și că a fost înregistrată ajustarea TVA dedusă inițial în legătură cu minusurile de inventar identificate, pentru suma de 14.156,91 lei.

În ceea ce privește susținerea inspectorilor fiscali conform căreia „Pentru operațiunile de achiziții respectiv livrări de bunuri, aferent căroră din documentele privind expedierea (avize de însoțire, note de livrare, paking list, documente de transport) a reieșit că recepția/livrare a avut loc în afara intervalului 01.02.2019-28.02.2019, înregistrarea în contabilitate s-a efectuat în luna februarie 2018 și nu la momentul la care au avut loc operațiunile economice; aceste decalaje între momentul producerii operațiunii și data înregistrării în contabilitate conduc la reflectarea în evidențele societății a unor informații care nu pot fi puse de acord cu toate datele în ansamblul lor.” contestatara menționează că a primit facturi cu întârziere de la furnizorii săi, iar invocarea de către organele de control a art. 320 din Codul Fiscal, cu privire la emiterea unei auto-facturi nu putea infuvența caracterul deductibil al TVA-ului.

Petenta consideră că documentele de natură financiar-contabilă solicitate de echipa de control nu au relevanță, atât timp cât condițiile substanțiale pentru exercitarea dreptului de deducere au fost îndeplinite de societate și că trebuie să se țină cont de intenția societății,

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

respectiv dacă achizițiile au fost efectuate pentru a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, precum și dacă se deține o factură emisă în conformitate cu prevederile Codului Fiscal (decizia CJUE în cazul C-110/94 INZO).

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

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

În temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, petenta solicită susținerea orală a contestațiilor. Drept urmare, cu adresa nr. 4827/28.02.2020, contribuabilul a fost convocat în data de 16.03.2020, ora 10, la sediul D.G.R.F.P. X. În data de 13.03.2020, având în vedere evoluția răspândirii infecției cu COVID 19 pe teritoriul României, precum și măsurile dispuse de autoritățile române în vederea prevenirii răspândirii acesteia, societatea a fost înștiințată că procedura de susținere orală a contestației va fi suspendată urmând să fie reprogramată în funcție de evoluția evenimentelor la nivel național.

Cu adresa nr. 4827/22.06.2020 contestatara a fost înștiințată că susținerea orală a contestației a fost reprogramată pentru data de 02.07.2020, ora 10.

Susținerea orală a avut loc la data și ora stabilite, cu acest prilej fiind întocmită Minuta ședinței înregistrată la D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații 1 sub nr. 4827/02.07.2020. Reprezentanții contribuabilului au declarat că a fost achiziționat un program de gestiune nou și au fost importate datele din programul B2 în acest nou program, cu respectarea reglementărilor contabile și fiscale. Drept urmare, se precizează că au fost întocmite evidențele de gestiune și sunt anexate în susținere copii după documentația aferentă pentru lunile februarie și martie 2019.

II. Prin Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.12.2019, emisă urmare a cererii de rambursare a TVA în sumă de R1 lei și nr. F-Y/19.12.2019, emisă urmare a cererii de rambursare a TVA în sumă de R2 lei, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. o TVA suplimentară de plată în sumă totală de P lei (P1+P2 lei) și au respins la rambursare TVA în sumă totală de R lei (R1+R2 lei), perioada verificată fiind 01.02.2019-31.03.2019.

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

II.1. Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/19.12.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.12.2019 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială a vizat verificarea soldului negativ de TVA solicitat la rambursare cu decontul de TVA nr. INTERNT-169053302-2019/25.03.2019, în sumă de R1 lei și s-a efectuat în perioada 23.04.2019-05.12.2019, fiind suspendată de la data de 10.05.2019 până la 11.11.2019.

În urma verificărilor efectuate inspectorii fiscali au constatat următoarele deficiențe:

- societatea își execută dreptul de deducere a TVA în principal pentru achiziții de bunuri de natura stocurilor asociate activității de producție și emite în regim de scutire TVA facturi de livrări de bunuri, fără a prezenta documente care să permită corelarea valorilor achizițiilor cu TVA, cu valorile bunurilor facturate în februarie 2019 și fără a prezenta documentele justificative care au stat la baza înregistrării în evidențele contabile a operațiunilor în conturile specifice activității desfășurate (cont 601 „Cheltuieli privind materiile prime”, cont 331 „Produse în curs de execuție”, cont 345 „Produse finite”);
- societatea nu a prezentat documentele pe care le întocmește și care stau la baza reflectării în evidența contabilă a operațiunilor în conturile de stocuri cu privire la ieșirile de materii prime, intrările/ieșirile de produse în curs de execuție, intrările de produse finite la nivelul lunii februarie 2019, nu a prezentat documente care să justifice modul în care societatea gestionează și utilizează bunurile de natura stocurilor și eventual serviciile achiziționate în producția obținută în februarie 2019;
- societatea nu a prezentat documente care să facă dovada organizării unei contabilități de gestiune, astfel încât pentru luna februarie 2019 organul de inspecție fiscală să verifice și să obțină asigurări cu privire la modul în care societatea gestionează și utilizează bunurile de natura stocurilor achiziționate cu TVA, pentru producția în curs și producția finită;
- societatea nu a prezentat nici în formă listată și nici în format electronic, rezultatele prelucrării în sistemul informatic a mișcărilor cantitativ valorice de stocuri, pentru a se identifica și a se corela cu valorile înregistrate în contabilitate în conturile privind cheltuielile cu materiile prime, produsele în curs de execuție, produsele finite astfel încât să poată fi recunoscută valoarea de achiziție a bunurilor și serviciilor în valoarea la cost de producție a produselor finite realizate/facturate în luna februarie 2019.

Organele de control precizează că prin decontul de TVA pentru luna februarie 2019, SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de X1 lei, iar în urma inspecției s-au constatat deficiențe cu privire la exercitarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de T1 lei, pentru care societatea nu a justificat utilizarea bunurilor și serviciilor în activitatea de producție realizată în februarie 2019. TVA în sumă de T1 lei este aferentă unei baze impozabile în sumă de X2 lei, provenită din facturi fiscale/declarație vamală de import în care s-au înscris bunuri de natura stocurilor de materii prime/materiale în valoare de X3 lei, cu TVA în sumă de X4 lei, de la furnizori din Comunitate, bunuri de natura stocurilor de materii prime/materiale în valoare de X5 lei, cu TVA în sumă de X6 lei și servicii de sablare/vopsire subansamble, transport intern/intracomunitar, închiriere imobil/utilități în valoare de X7 lei, cu TVA în sumă de X8 lei, de la furnizori din România și bunuri în valoare de X9 lei, cu TVA aferentă în sumă de X10 lei, în relația cu furnizorul TER DOO din Serbia.

Deoarece societatea nu a probat cu evidențe adecvate, care să răspundă cerințelor legale, modul în care suma de X2 lei, reprezentând valoarea bunurilor de natura stocurilor și a anumitor categorii de servicii pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere în luna februarie 2019, se identifică în valoarea producției realizată în februarie 2019 și nu a justificat că bunurile și serviciile achiziționate s-au alocat în producția realizată în februarie 2019, în temeiul prevederilor art. 304 alin. (1) lit. c), art. 321 alin. (1) și (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 78 alin. (6) lit. b) al Titlului VII din HG 1/2016 cu modificările și completările ulterioare, organele de control au ajustat TVA în sumă de T1 lei.

II.2. Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/19.12.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Y/19.12.2019 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială a vizat verificarea soldului negativ de TVA solicitat la rambursare cu decontul de TVA nr. INTERN-171854327-2019/23.04.2019, în sumă de R2 lei și s-a efectuat în perioada 07.06.2019-06.12.2019, fiind suspendată de la data de 12.06.2019 până la 11.11.2019.

Organele de control precizează că prin decontul de TVA pentru luna martie 2019, SC X

SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de X11 lei, iar în urma inspecției s-au constatat deficiențe cu privire la exercitarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de T2 lei, pentru care societatea nu a justificat utilizarea bunurilor și serviciilor în activitatea de producție realizată în martie 2019. TVA în sumă de T2 lei este aferentă unei baze impozabile în sumă de X12 lei, provenită din facturi fiscale în care s-au înscris bunuri de natura stocurilor de natura materiilor prime/materiale în valoare de X13 lei, cu TVA în sumă de X14 lei, de la furnizori din Comunitate și bunuri de natura stocurilor de materii prime/materiale în valoare de de X15 lei, cu TVA în sumă de X16 lei și servicii de sablare/vopsire subansamble, transport intern/intracomunitar, închiriere imobil/utilități în valoare de X17 lei, cu TVA în sumă de X18 lei, de la furnizori din România.

Deoarece societatea nu a probat cu evidențe adecvate, care să răspundă cerințelor legale, modul în care suma de X12 lei, reprezentând valoarea bunurilor de natura stocurilor și a anumitor categorii de servicii pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere în luna martie 2019, se identifică în valoarea producției realizată în martie 2019 și nu a justificat că bunurile și serviciile achiziționate s-au alocat în producția realizată în martie 2019, în temeiul prevederilor art. 304 alin. (1) lit. c), art. 321 alin. (1) și (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 78 alin. (6) lit. b) al Titlului VII din HG 1/2016 cu modificările și completările ulterioare, organele de control au ajustat TVA în sumă de T2 lei.

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

A) ASPECTE DE PROCEDURĂ

III.1. Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată, este să se pronunțe dacă durata de desfășurare a celor două inspecții fiscale a depășit dublul perioadei legale și devin incidente prevederile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, conform documentelor la dosar se reține că organele de control au efectuat la S.C. X S.R.L. două inspecții fiscale care au avut ca obiect verificarea soldului negativ al TVA solicitat la rambursare, pentru care s-a dispus efectuarea de control anticipat, respectiv:

- în perioada 23.04.2019-05.12.2019, s-a desfășurat inspecția fiscală parțială care a avut ca obiect TVA pentru perioada 01.02.2019-28.02.2019, inspecția fiind suspendată de la data de 10.05.2019 până la 11.11.2019;
- în perioada 07.06.2019-06.12.2019, s-a desfășurat inspecția fiscală parțială care a avut ca obiect TVA pentru perioada 01.03.2019-31.03.2019, inspecția fiind suspendată de la data de 12.06.2019 până la 11.11.2019.

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

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

„Art. 123 Începerea inspecției fiscale

[...]

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

fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

Art. 126 Durata efectuării inspecției fiscale

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

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

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

Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

[...]

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

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

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

„Art. 127 Suspendarea inspecției fiscale

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conform Raportului de inspecție fiscală F-X/19.12.2019, organul de soluționare reține că inspecția fiscală care a avut ca obiect verificarea soldului negativ al TVA solicitat la rambursare prin decontul aferent lunii februarie 2019, înregistrat la organul fiscal cu nr. INTERN-169053302-2019-25.03.2019, a început la data de 23.04.2019, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 8 și că s-a finalizat la data de 05.12.2019, la care a fost programată discuția finală.

Se mai reține că inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 10.05.2019-11.11.2019, în baza prevederilor art. 127 alin. (1) lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru ca petenta să ducă la îndeplinire măsurile dispuse de către organele de control, petenta solicitând extinderea termenului pentru îndeplinirea măsurilor până la data de 05.11.2019. Având în vedere că dispozițiile art. 127 alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd că perioadele de suspendare nu sunt incluse în durata inspecției, se constată că perioada de desfășurare a inspecției a fost de **42 zile** (17 de zile în perioada 23.04.2019-09.05.2019+ 25 zile în perioada 11.11.2019-05.12.2019), nedevenind incidente dispozițiile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citat anterior.

Totodată, conform Raportului de inspecție fiscală F-Y/19.12.2019, organul de soluționare reține că inspecția fiscală care a avut ca obiect verificarea soldului negativ al TVA solicitat la rambursare prin decontul aferent lunii martie 2019, înregistrat la organul fiscal cu nr. INTERN-171854327-2019-23.04.2019, a început la data de 07.06.2019, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 9 și că s-a finalizat la data de 06.12.2019, la care a fost programată discuția finală.

Se mai reține că inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 12.06.2019-11.11.2019, în baza prevederilor art. 127 alin. (1) lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru ca petenta să ducă la îndeplinire măsurile dispuse de către

organele de control, petenta solicitând extinderea termenului pentru îndeplinirea măsurilor până la data de 05.11.2019. Având în vedere că dispozițiile art. 127 alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd că perioadele de suspendare nu sunt incluse în durata inspecției, se constată că perioada de desfășurare a inspecției a fost de 31 zile (5 de zile în perioada 07.06.2019-11.06.2019+ 26 zile în perioada 11.11.2019-06.12.2019), nedevenind incidente dispozițiile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citat anterior.

În contestația formulată, reprezentantul societății afirmă că inspecțiile fiscale s-au desfășurat pe parcursul a 227 de zile, în perioada 23.04.2019- 05.12.2019, respectiv pe parcursul a 182 de zile, în perioada 07.06.2019-05.12.2019 și consideră că perioadele de suspendare a inspecției fiscale nu sunt relevante, deoarece textul de lege face trimitere strict la perioadele prevăzute la art. 126 alin. (1), iar nu la condițiile privind durata efectuării inspecției fiscale.

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

Din documentele la dosar se reține că în cazul inspecției fiscale care a avut ca obiect verificarea soldului negativ al TVA solicitat la rambursare prin decontul aferent lunii februarie 2019, care a început la data de 23.04.2019, deoarece societatea nu a prezentat organelor de control documentele pe care le întocmește și care stau la baza reflectării în evidența contabilă a operațiunilor în conturile de stocuri cu privire la ieșirile de materii prime, intrările/ieșirile de produse în curs de execuție, intrările de produse finite la nivelul lunii februarie 2019 și nu a prezentat documente care să justifice modul în care societatea gestionează și utilizează bunurile de natura stocurilor și eventual serviciile achiziționate în producția obținută în februarie 2019, în temeiul prevederilor art. 113 alin. (2) lit. j) și ale art. 127 alin (1) lit b) din Legea 207/2015 cu modificările și completările ulterioare, a fost întocmită Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală înregistrată la AJFP X-AIF sub nr. 87/10.05.2019 și a fost suspendată inspecția fiscală, în acest sens fiind emisă Decizia de suspendare nr. 21/10.05.2019.

Se mai reține că termenul acordat de inspectorii fiscali pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse a fost data de 20.05.2019, dar că, față de acest termen, prin adrese transmise ulterior petenta a mai solicitat amânarea îndeplinirii măsurilor dispuse:

- până la data de 29.05.2019 prin adresa înregistrată la AJFP X sub nr. 2913/17.05.2019;
- până la data de 28.06.2019 prin adresa înregistrată la AJFP X sub nr. 3188/28.05.2019;
- până la data de 02.09.2019 prin adresa înregistrată la AJFP X sub nr. 3995/28.06.2019;
- până la data de 30.09.2019 prin adresa înregistrată la AJFP X sub nr. 5290/29.08.2019;
- până la data de 05.11.2019 prin adresa înregistrată la AJFP X sub nr. 5757/26.09.2019;

astfel că durata suspendării a fost prelungită chiar la solicitarea societății.

Aceeași situație se regăsește și în cazul inspecției fiscale care a avut ca obiect verificarea soldului negativ al TVA solicitat la rambursare prin decontul aferent lunii martie 2019, care a început la data de 07.06.2019, unde, față de termenul de acordat pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr. 105/12.06.2019, data de 15.07.2019, societatea a solicitat în mod repetat prelungirea acestuia, ultima solicitare indicând data de 11.11.2019 pentru îndeplinirea măsurilor dispuse de către organele de control.

Referitor la afirmația petentei că deoarece dispoziția privind dublul duratei inspecției fiscale are un caracter imperativ, nu există nicio rațiune pentru care legiuitorul ar fi acordat

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

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

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

„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

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

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

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

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

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

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

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

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

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

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

B) PE FOND

III.2. Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA în sumă de T lei, aferentă achizițiilor de materii prime și materiale înregistrate în lunile februarie și martie 2019, în condițiile în care din documentele la dosar rezultă o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de control din cadrul D.G.R.F.P. X au efectuat la S.C. X S.R.L. două inspecții fiscale parțiale având ca obiect soluționarea cu control anticipat a solicitărilor de rambursare a soldului negativ al TVA, în sumă de R1 lei, exprimată prin decontul lunii februarie 2019, înregistrat la A.J.F.P. X cu nr. INTERNT-169053302-2019-25/03/2019, respectiv pentru soldul negativ al TVA în sumă de R2 lei, exprimată prin decontul lunii martie 2019, înregistrat la A.J.F.P. X cu nr. INTERNT- 171854327-2019/23.04.2019.

Conform documentelor la dosar, prin decontul de TVA întocmit pentru luna februarie 2019, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de X1 lei. Urmare a verificărilor efectuate, din totalul taxei dedusă în februarie 2019, echipa de inspecție fiscală a constatat deficiențe cu privire la exercitarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de T1 lei, în sensul că societatea nu a justificat corespunzător utilizarea bunurilor și serviciilor aferente în folosul activității de producție realizată în această perioadă. Diferența de X19 lei reprezintă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care pot fi recunoscute ca și cheltuieli ale perioadei.

TVA în sumă de T1 lei este aferentă bazei impozabile în sumă de X2 lei provenită din facturi fiscale/declarație vamală de import, în care s-au înscris:

- bunuri de natura stocurilor de materii prime/materiale în valoare de X3 lei, cu TVA în sumă de X4 lei în relația cu furnizorii din Comunitate;

- bunuri de natura stocurilor de materii prime/materiale în valoare de X5 lei, cu TVA în sumă de X6 lei și servicii "sablare/vopsire subamsamble, transport intern/intracomunitar, închiriere imobil/utilități" în valoare de X7 lei, cu TVA în sumă de X8 lei, în relația cu furnizorii din România;

- bunuri constând în: arzător, disc, piesă de distribuție, balt de siguranță, clapă, set șuruburi, dispozitiv siguranță în valoare de X9 lei, cu TVA aferentă în sumă de X10 lei în relația cu furnizorul TER DOO din Serbia, și pentru care societatea nu a justificat destinația în conformitate cu prevederile contabile și fiscale, privind realizarea de operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere în luna februarie 2019.

Pentru obținerea unor suficiente asigurări referitoare la destinația achizițiilor înregistrate în evidența contabilă și fiscală în luna februarie 2019, în raport cu specificul activității, organul de inspecție fiscală a procedat la analize corespunzătoare activității de producție desfășurată de societate la nivelul lunii februarie 2019.

Întrucât din primele verificări s-a constatat că societatea a emis în luna februarie 2019 facturi în regim de scutire TVA în care au fost înscrise bunuri, fără să prezinte documente justificative- avize de însoțire, packing list, CMR- cu informații corelate privind bunurile facturate, organul de inspecție fiscală a solicitat în repetate rânduri documente de evidență contabilă din care să rezulte modul în care sunt gestionate în activitatea desfășurată, bunurile și serviciile achiziționate cu TVA.

De asemenea, prin decontul de TVA întocmit pentru luna martie 2019, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de X11 lei. Urmare a verificărilor efectuate, din totalul taxei deduse în martie 2019, echipa de inspecție fiscală a constatat deficiențe cu privire la exercitarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de T2 lei, în sensul că societatea nu a justificat corespunzător utilizarea bunurilor și serviciilor aferente în folosul activității de producție realizată în această perioadă.

TVA în sumă de T2 lei este aferentă bazei impozabile în sumă de X12 lei provenită din facturi fiscale în care s-au înscris:

- bunuri de natura stocurilor de materii prime/materiale în valoare de X13 lei, cu TVA în sumă de X14 lei în relația cu furnizorii din Comunitate;

- bunuri de natura stocurilor de materii prime/materiale în valoare de X15 lei, cu TVA în sumă de X16 lei și servicii "sablare/vopsire subansamble, transport intern/ intracomunitar, închiriere imobil/utilități" în valoare de X17 lei, cu TVA în sumă de X18 lei, în relația cu furnizorii din România.

Pentru obținerea unor suficiente asigurări referitoare la destinația achizițiilor înregistrate în evidența contabilă și fiscală în luna martie 2019, în raport cu specificul activității, organul de inspecție fiscală a procedat la analize corespunzătoare activității de producție desfășurată de societate la nivelul lunii martie 2019.

Întrucât din primele verificări s-a constatat că societatea a emis în luna martie 2019 facturi în regim de scutire TVA în care au fost înscrise bunuri, fără să prezinte documente justificative- avize de însoțire, packing list, CMR- cu informații corelate privind bunurile facturate, organul de inspecție fiscală a solicitat în repetate rânduri documente de evidență contabilă din care să rezulte modul în care sunt gestionate în activitatea desfășurată, bunurile și serviciile achiziționate cu TVA.

Deși aceste documente au fost solicitate în scris de către echipa de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a valorilor din conturile 345- „Produse finite” și 331- „Produse în curs de execuție”, respectiv nu a prezentat documentele care au stat la baza înregistrărilor efectuate în conturile de cheltuieli cu materii prime, materiale auxiliare (componenta acestora) și fișa cantitativ valorică a materiilor prime și a materialelor auxiliare pentru lunile februarie și martie 2019. De asemenea, echipa de control reține că societatea nu i-a pus la dispoziție documente pe baza cărora valoarea bunurilor și serviciilor achiziționate cu TVA să poată fi identificată în valoarea producției realizată și facturată în lunile februarie și martie 2019, organul de inspecție fiscală fiind în imposibilitatea de a identifica modul în care sunt gestionate achizițiile de bunuri și servicii cu TVA, pentru realizarea producției facturată în regim de scutire cu drept de deducere a taxei.

Se precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/19.12.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/19.12.2019 contestate, că sumele înregistrate în contabilitate în luna februarie 2019 în contul 601- „Cheltuieli cu materiile prime” (X20 lei), în creditul contului contul 301- „Materii prime” (X21 lei), în contul 308- „Diferențe de preț la materii prime” (X22 lei), în contul 331- „Produse în curs de execuție” (X23 lei în debit, respectiv X24 lei în credit) și în rulajul debitor/creditor al contului 345- „Produse finite” (X25 lei), nu sunt susținute de documentele justificative care au stat la baza reflectării acestor valori în evidența contabilă, nefiind posibil, în condițiile prezentate, să se constate proveniența consumurilor și modul de alocare al acestora.

Totodată, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/19.12.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-Y/19.12.2019 contestate, se precizează că sumele înregistrate în contabilitate în luna martie 2019 în contul 331- „Produse în curs de execuție” (X26 lei în rulajul debitor, respectiv X27 lei în rulajul creditor) și în rulajul debitor/creditor al contului 345- „Produse finite” (X28 lei) nu pot fi asociate cu consumurile de materii prime și materiale achiziționate în luna martie 2019, aferent cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

În urma inspecțiilor efectuate, în baza dispozițiilor art. 304 alin. (1) lit. c) și art. 321 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 78 alin. (6) lit. b) Secțiunea a 7-a Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital din HG 1/2016 cu modificările și completările ulterioare, organele de control au ajustat taxa dedusă cu suma totală de **T lei** (T1 lei dedusă în luna februarie 2019 și T2 lei dedusă în luna martie 2019).

Pentru remedierea deficiențelor constatate care au condus la măsura ajustării taxei, prin Dispozițiile privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. W/11.12.2019 și nr. Q/11.12.2019, organul de inspecție fiscală a dispus în sarcina societății o serie de măsuri care au ca scop clarificarea destinației bunurilor și serviciilor achiziționate, precizând că după îndeplinirea măsurilor dispuse, în condițiile în care societatea va avea disponibile informații

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

clare din evidențele proprii cu privire la modul de gestiune a tuturor achizițiilor pentru care s-a procedat la ajustarea TVA, ținând cont de necesitatea îndeplinirii cerințelor arătate cu prilejul inspecție fiscală, societatea va avea posibilitatea să revină asupra valorii taxei ajustate și să efectueze ajustarea în favoarea sa.

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

Totodată, în temeiul dispozițiilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, petenta a solicitat susținerea orală a contestațiilor. Având în vedere evoluția răspândirii infecției cu COVID 19 pe teritoriul României precum și măsurile dispuse de autoritățile române în vederea prevenirii răspândirii acesteia, procedura de susținere orală a contestațiilor a avut loc în data de 02.07.2020, ora 10. Cu acest prilej a fost întocmită Minuta ședinței înregistrată la D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 4827/02.07.2020. Reprezentanții contribuabilului au declarat că au achiziționat un program de gestiune nou și au importat datele din programul B2 în acest nou program, cu respectarea reglementărilor contabile și fiscale.

Societatea precizează că a întocmit evidența de gestiune și că deține documente cu privire la determinarea producției în curs la finele perioadei. În susținere sunt anexate în copii după documentația aferentă pentru lunile februarie și martie 2019.

Se reține că în susținerea contestației, cu prilejul susținerii orale, societatea a prezentat suplimentar următoarele documente:

Pentru luna februarie 2019

- Situația producției centralizată;
- Situația centralizată a bonurilor de predare produse finite cu consumuri;
- Bonuri de predare cu consumuri;
- Consumuri aferente bonurilor de predare-primire produse finite;
- Situația consumurilor zilnice înregistrate în perioada 01.02.2019-28.02.2019;
- Fișa gestiune cont 331;
- Fișe cont 331, 345, 601;
- Note de recepții în număr de 10.

Pentru luna martie 2019:

- Situația producției centralizată;
- Situația centralizată a bonurilor de predare produse finite cu consumuri;
- Bonuri de predare cu consumuri;
- Consumuri aferente bonurilor de predare-primire produse finite;
- Situația consumurilor zilnice înregistrate în perioada 01.03.2019-31.03.2019;
- Fișa gestiune cont 331;
- Fișe cont 331, 345, 601;
- Note de recepții în număr de 10.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 276 Soluționarea contestației

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

astfel că documentele prezentate de societate cu prilejul susținerii orale a contestației din data de 02.07.2020 au fost transmise organului emitent al actului atacat cu adresa nr. 4827/06.07.2020 și s-a solicitat completarea Referatelor anexate la dosarele contestațiilor cu

precizări suplimentare, ținând cont de aceste documente.

În vederea determinării situației de fapt fiscale, organele de control au considerat oportună efectuarea unei cercetări la fața locului, la finalizarea acestora fiind întocmit Procesul verbal nr. 216/28.07.2020, în care organul de inspecție fiscală menționează:

- în „*Situația producției centralizată*” sunt cuprinse detaliat pe fiecare produs, identificate cu număr de cod produs, valorile totale ale costurilor de producție realizate în lunile februarie 2019 și martie 2019, totalizând pentru luna februarie 2019 o valoare de X29 lei, iar pentru luna martie o valoare de X30 lei;

- în „*Situația centralizată a bonurilor de predare produse finite cu consumuri*” sunt cuprinse pe fiecare produs finit realizat în lunile februarie 2019/martie 2019 consumurile de materii prime exprimate cantitativ și valoric, identificate cu denumire și număr cod precum și cuantificări de valori pentru poziții denumite „*Labour*” respectiv „*OPC*”; valoarea totală a fiecărui produs finit se identifică în „*Situația producției centralizată*”;

- în „*Bonuri de predare cu consumuri*” sunt consumurile de materii prime exprimate cantitativ și valoric, identificate cu denumire și număr cod care s-au colectat la fiecare produs finit în parte realizat în lunile februarie 2019/martie 2019;

- în „*Consumuri aferente bonurilor de predare-primire produse finite*” sunt consumurile de materii prime exprimate cantitativ și valoric, identificate cu denumire și număr cod întocmite în perioada cuprinsă de la data lansării în producție până la data realizării (luna februarie 2019, martie 2019) produsului finit;

- în „*Situația consumurilor zilnice*” înregistrate în perioada 01.02.2019-28.02.2019 sunt cuprinse toate consumurile de materii prime exprimate cantitativ valoric pe fiecare fel de materie primă, cu denumire și număr cod, totalizând o valoare de X31 lei, iar pentru perioada 01.03.2019-31.03.2019 totalizând o valoare de X32 lei.

De asemenea, în Procesul verbal nr. 216/28.07.2020, echipa de inspecție fiscală menționează următoarele:

a) Societatea a prezentat gestiunea stocurilor de materii prime atât pentru luna februarie 2019, cât și pentru luna martie 2019, în care sunt cuprinse intrările, ieșirile cantitativ valorice pe fiecare tip de materie primă, identificate ca denumire de materie primă și număr cod. În urma verificărilor efectuate prin sondaj asupra gestiunii stocurilor de materii prime, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea reflectă intrarea în gestiune a materiilor prime la prețul de achiziție, în baza facturilor emise de diverși furnizori, iar scăderea din gestiune se reflectă fie la preț de achiziție fie la preț mediu ponderat, atunci când există mai multe intrări de același tip de materie primă dar prețuri diferite.

Conform fișei de cont 601-revizuită pentru luna februarie 2019, în această perioadă a rezultat un rulaj în sumă totală de X33 lei, față de suma de X20 lei reflectată în balanța contabilă prezentată cu prilejul inspecției fiscale (X21 lei+ X22 lei), rezultând o diferență de X34 lei înregistrată mai mult în balanța prezentată la data controlului. Valoarea de X22 lei este dată de nota contabilă „601=308”. Pentru luna februarie 2019, conform situației consumurilor de materii prime prezentate, a rezultat o valoare totală de X31 lei, față de X20 lei înregistrată în creditul contului 301 în balanța de la data controlului, rezultând o diferență de X35 lei înregistrată mai mult în balanța contabilă.

Conform fișei de cont 601-revizuită pentru luna martie 2019, în această perioadă a rezultat un rulaj în sumă totală de X36 lei, față de suma de X37 lei reflectată în balanța contabilă prezentată cu prilejul inspecției fiscale (X38 lei+ X39 lei) rezultând o diferență de X40 lei înregistrată mai puțin în balanță. Valoarea de X39 lei este dată de nota contabilă „601=308”. Pentru luna martie 2019, conform situației consumurilor de materii prime prezentate, a rezultat o valoare totală de X32 lei, față de X37 lei înregistrată în creditul contului 301 în balanța de la data controlului, rezultând o diferență de X41 lei înregistrată mai puțin în balanța contabilă.

Diferențele valorice rezultate față de valorile înscrise în balanțele anterioare aferente lunii februarie 2019, respectiv stornarea din costul materiilor prime a sumei de X34 lei și aferente lunii martie 2019, în sensul înregistrării suplimentare în costul cu materii prime a

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

sumeii de X40 lei, au fost reflectate în documentele financiar-contabile în luna iunie 2020.

Organele de control au mai constatat că există diferențe valorice între costul materiilor prime cuprinse în situația consumurilor și fișa cont sintetică 601, prezentate atât pentru luna februarie 2019 cât și pentru luna martie 2019, după cum urmează:

- suma de X33 lei în fișa de cont sintetică aferentă lunii februarie 2019, față de suma de X31 lei din situația consumurilor prezentate pentru luna februarie 2019, rezultând o diferență de X42 lei;

- suma de X36 lei în fișa de cont sintetică aferentă lunii martie 2019, față de suma de X32 lei din situația consumurilor prezentate pentru luna martie 2019 rezultând o diferență de X43 lei.

Echipele de inspecție fiscală au verificat prin sondaj modul în care se reflectă valoarea consumului de materii prime, înregistrate în lunile februarie 2019 și martie 2019, în costul produselor raportate în situația producției prezentată pentru aceleași perioade și a constatat că valorile de materii prime au fost identificate detaliat pe fiecare fel de materie primă, cantitativ și valoric în Situația consumurilor prezentate pentru lunile februarie 2019 și martie 2019, iar produsele au fost comercializate către terți.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a verificat prin sondaj modul în care se reflectă valoarea consumului de materii prime înregistrate în lunile februarie 2019 și martie 2019 în costul produselor în curs de execuție și nu a constatat deficiențe.

b) Conform fișei de gestiune prezentată pentru contul 331, a rezultat că societatea reflectă la sfârșitul fiecărei luni valoarea producției în curs de realizare aflată în sold, cuprinzând valoarea fiecărui produs lansat în fabricație și nefinalizat, efectuând înregistrarea 331=711. La începutul lunii următoare societatea reia soldul rezultat la sfârșitul lunii anterioare, efectuând concomitent înregistrarea 711=331. Conform fișei cont 331 prezentată, societatea prezintă la 28.02.2019 un sold debit în suma de X44 lei, iar la 31.03.2019 un sold de X45 lei.

Analizând componenta contului 331-„Produse în curs de execuție” în luna februarie 2019 organele de control au constatat următoarele:

- la data de 01.02.2019 se reia soldul contului 331 în valoare de X46 lei raportat la 31.01.2019;

- din total valoare de X46 lei, suma totală de X47 lei reprezintă costul produselor (nr. cod 119, 15, 317, 324, 325, 326, 329, 33, 339, 34, 340, 35, 36, 37 și 44) care se finalizează în luna februarie 2019 și se regăsesc în componența contului 345 „Produse finite” raportate pentru luna februarie 2019, iar suma totală de X48 lei reprezintă costul produselor (cu nr. cod 319, 322, 323, 327, 328, 330, 331, 332, 333, 335, 336, 345, 346, 387, 51 și 58) nefinalizate în luna februarie 2019;

- valoarea produselor nefinalizate în sumă de X48 lei la sfârșitul lunii februarie 2019 se mărește prin colectarea cheltuielilor în luna februarie 2019 la valoarea de X49 lei;

- valoarea produselor lansate în cursul lunii februarie 2019 și nefinalizate la sfârșitul lunii februarie 2019 este în sumă de X50 lei (cu nr. cod 321, 337, 342, 43 și 46);

- total valoare produse în curs de realizare rezultată la 28.02.2019 în sumă de X44 lei (x49 lei + X50 lei).

În raport cu costul produselor care se finalizează în luna februarie 2019, în sumă totală de X47 lei (nr. cod 119, 15, 317, 324, 325, 326, 329, 33, 339, 34, 340, 35, 36, 37 și 44), organele de control menționează că această valoare se regăsește în componența contului 345 „Produse finite” raportată pentru luna februarie 2019, în costul acestor produse finalizate adăugându-se și suma de X51 lei, astfel ajungându-se la un cost de producție în sumă de X52 lei. Totodată, se precizează că în componența contului 345-„Produse finite” este reflectat costul de producție pentru produsele finite începute și finalizate în luna februarie 2019 în sumă de X53 lei (cu nr. cod 29, 32, 38, 39, 40, 41 și 42).

Astfel, costul total al producției raportat la sfârșitul lunii februarie 2019 este în valoare totală de X54 lei (X52 lei+ X53 lei).

Analizând componenta contului 331 „Produse în curs de execuție” în luna martie 2019 s-a constatat:

- la data de 01.03.2019 se reia soldul contului 331 raportat la 28.02.2019, în valoare de X44 lei;

- din total valoare de X44 lei suma totală de X55 lei reprezintă costul produselor (nr. cod 330, 331,332, 327, 387, 346, 345, 43, 46, 51, 328 și 333) care se finalizează în luna martie 2019 și se regăsesc în componenta contului 345 „Produse finite” raportate pentru luna martie 2019, iar suma totală de X56 lei reprezintă costul produselor (cu nr. cod 319, 322, 323, 335, 336, 58, 321, 337 și 342) nefinalizate în luna martie 2019;

- valoarea produselor nefinalizate în sumă de X56 lei la sfârșitul lunii martie 2019 se mărește prin colectarea cheltuielilor în luna martie 2019, la valoare de X57 lei;

- valoarea produselor lansate în cursul lunii martie 2019 și nefinalizate la sfârșitul lunii martie 2019 este în sumă de X58 lei (cu nr. cod 111, 120, 320, 334, 338, 341, 343, 348, 349, 350, 351, 352, 355, 357, 358, 75, 76, 77 și 78);

- total valoare produse în curs de realizare rezultată la 31.03.2019 este în sumă de X45,5 lei (X57 lei+ X58 lei).

În raport cu costul produselor care se finalizează în luna martie 2019, în sumă totală de X55 lei (nr. cod 330, 331,332, 327, 387, 346, 345, 43, 46, 51, 328 și 333), organele de control menționează că această valoare se regăsește în componența contului 345 „Produse finite” raportată pentru luna martie 2019, în costul acestor produse finalizate adăugându-se și suma de X59 lei, astfel ajungându-se la un cost de producție în sumă de X60 lei. Totodată, se precizează că în componența contului 345 „Produse finite” este reflectat costul de producție pentru produsele finite începute și finalizate în luna martie 2019, în sumă de X61 lei (cu nr. cod 347, 45, 47, 109, 112, 113 și 114).

Astfel, costul total al producției raportat la sfârșitul lunii martie 2019 este în valoare totală de X30 lei (X60 lei+ X61 lei).

Echipele de inspecție fiscală au verificat prin sondaj componența contului 331 pentru unele produse, atât în luna februarie 2019 cât și în luna martie 2019 și a constatat că în conformitate cu datele din fișa de cont 331 prezentată pentru lunile februarie 2019 și martie 2019, soldul acestui cont diferă de soldul contului 331 înregistrat în balanța contabilă, după cum urmează:

- sold cont 331 la luna februarie 2019 conform fișei de cont refăcută este de X44 lei față de soldul contului 331 reflectat în balanță, în sumă de X27 lei, rezultând o diferență de X62 lei înregistrată mai mult în balanță (s-a diminuat valoarea costului produselor în curs de execuție);

- sold cont 331 la luna martie 2019 conform fișei de cont refăcută este de X45 lei, față de soldul contului 331 reflectat în balanță, în sumă de X63 lei, rezultând o diferență de X64 lei înregistrată mai puțin în balanță (s-a mărit valoarea costului produselor în curs de execuție).

Diferențele respective au fost reflectate în luna iunie 2020.

c) Referitor la producția realizată în lunile februarie 2019 și martie 2019, organele de control au constatat că există diferențe între valorile din situațiile și din fișa contului 345 prezentate și valoarea producției reflectată în balanța contabilă prezentată cu prilejul inspecției pe linie de TVA, după cum urmează:

- producția realizată conform situației prezentate este pentru luna februarie 2019 de X54 lei, față de X25 lei reflectată în balanța contabilă, rezultând o diferență de X65 lei înregistrată mai puțin în balanța prezentată cu prilejul inspecției pe linie de TVA;

- producția realizată conform situației prezentate este pentru luna martie 2019 de X66 lei, față de X28 lei reflectată în balanța contabilă, rezultând o diferență de X67 lei înregistrată mai puțin în balanța prezentată cu prilejul inspecției pe linie de TVA.

Diferențele respective au fost reflectate în luna iunie 2020.

Analizând componența elementelor de cost ale producției realizate cuprinse în „Situația centralizată a bonurilor de predare produse finite cu consumuri”, organele de control au constatat că acestea conțin consumurile de materii prime exprimate cantitativ și valoric,

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

identificate cu denumire și număr cod precum și cuantificări de valori pentru poziții denumite „Labour” respectiv „OPC”. La solicitarea scrisă a organelor de control, referitor la „OPC 30,6%” reprezentantul legal al societății a menționat: „Procentul de 30,6% aplicat asupra manoperei directe reprezintă coeficientul standard utilizat de societate pentru alocarea cheltuielilor indirecte de producție în faza de antecalculație. Procentul a fost stabilit în mod rațional pe baza experienței echipei de producție, pe baza unei capacități normale de producție, în cheltuielile indirecte sunt incluse: salariile indirecte, chiriile, utilitățile, serviciile indirecte, cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor, cheltuielile de mentenanță ale secției de producție”. Potrivit precizărilor făcute, acest procent de 30,6% a fost stabilit prin „Manualul de politici contabile” al societății. Referitor la „Labor” reprezentantul legal al societății a menționat: „În bonurile de predare cu consumuri la poziția „Labor” este cuprinsă cheltuiala cu manopera directă, calculată ca produs dintre numărul de ore realizate pentru produsul respectiv și costul mediu orar cu manopera în valoare de 5,68 euro/oră”.

Echipele de inspecție fiscală au constatat că toate produsele finite cuprinse în Situația producției centralizată întocmită, realizate pentru lunile februarie 2019 și martie 2019, au fost cuprinse în facturile emise către parteneri din Comunitate, valoarea totală a produselor finite facturate în luna februarie 2019 fiind în sumă de X68 lei, iar costul de producție conform situațiilor prezentate de X54 lei, respectiv valoarea totală a produselor finite facturate în luna martie 2019 fiind în sumă de X69 lei, iar costul de producție conform situațiilor prezentate de X66 lei.

Urmare a verificărilor efectuate cu prilejul cercetării la fața locului, echipa de inspecție fiscală propune respingerea contestației, aducând ca motivare faptul că societatea a demarat acțiunea de aducere la îndeplinire a măsurilor stabilite prin dispozițiile de măsuri nr. W/11.12.2019 și nr. Q/11.12.2019 referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune în luna iunie 2020, întocmind evidențe de gestiune și reflectând diferențele de valoare rezultate pe seama contului 117- „Rezultat raportat”.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 280, art. 281 alin. (1) și (7), art. 282 alin. (1), art. 297 alin. (1) și (4) lit. a)-e) și ale art. 299 alin. (1) lit. a)-b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun că:

“art. 280 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

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

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

[...]

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

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

art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

[...]

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

- a) operațiuni taxabile;
- b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;
- c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;
- d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;
- e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

- a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;
- b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1);”

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

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

[...]

(5) Taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea/prestarea realizată de furnizor/prestator, conform prevederilor art. 297 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal.

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

Sintetizând prevederile legale citate mai sus, se reține că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data faptului generator, cu excepțiile prevăzute de lege. De asemenea, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată/înregistrată în scopuri de TVA trebuind să justifice, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, că bunurile și/sau

serviciile care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și totodată trebuie să dețină documentele care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor la articolele din legea fiscală.

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

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

În raport de aceste dispoziții legale, se reține că urmare a inspecțiilor fiscale efectuate organele de control nu contestă realitatea achizițiilor pentru care s-a dedus TVA analizată în speță și nu sesizează că societatea nu ar deține facturi legal întocmite pentru taxa dedusă. De asemenea, așa cum organele de control precizează „*societatea își exercită dreptul de deducere a TVA în principal pentru achiziții de bunuri de natura stocurilor asociate activității de producție*”, iar societatea precizează că „*a achiziționat materii prime și materiale specifice activității pe care o desfășoară (componente electrice, termostat industrial, automatizări electrice, adaptoare electrice, diverse componente necesare fabricării de subansamble și cuptoare pentru tratamente termice industriale, carcase metalice, uși, plăci din metal, diverse repere, țevi, bare din oțel, tablă, electrozi, sârmă pentru sudură, piulițe, șaibe, șuruburi, burghie, termostate de gaz și presiune, etc.)*”

Referitor la achizițiile pentru care prin deciziile contestate s-a ajustat TVA, cu prilejul cercetării la fața locului, echipa de inspecție fiscală menționează că a verificat prin sondaj modul în care se reflectă valoarea consumului de materii prime, înregistrate în lunile februarie 2019 și martie 2019, în costul produselor raportate în situația producției prezentată pentru aceleași perioade și a constatat că valorile de materii prime au fost identificate detaliat pe fiecare fel de materie primă, cantitativ și valoric în Situația consumurilor prezentate pentru lunile februarie 2019 și martie 2019, iar produsele au fost comercializate către terți. De asemenea, echipa de inspecție fiscală a verificat prin sondaj modul în care se reflectă valoarea consumului de materii prime înregistrate în lunile februarie 2019 și martie 2019 în costul produselor în curs de execuție și nu a constatat deficiențe.

Organele de inspecție fiscală nu sesizează că ar fi identificat situații în care bunurile mobile pentru care s-a dedus TVA ar fi fost nelivrate sau serviciile neutilizate, sau că ar fi fost alocate unor operațiuni care nu dau drept de deducere.

În speță se reține că, în lipsa documentelor care să probeze destinația bunurilor și serviciilor achiziționate și modul de gestiune a tuturor achizițiilor pentru care s-a dedus TVA, prin deciziile de impunere contestate inspectorii cu atribuții de control au procedat la ajustarea TVA, în motivarea deciziilor fiind reținut ca temeiul de drept pe linie de TVA art. 304 alin. (1) lit. c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, care dispune că:

„art. 304- Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

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

[...]

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

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

Coroborat cu Norme metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 1/2016

„pct. 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:

[...]

b) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care nu dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, precum și alocarea de servicii neutilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere;”.

Conform încadrării efectuate de echipa de control, persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate, ori din documentele la dosar nu reiese că societatea s-ar regăsi într-o atare situație. Organul de soluționare reține că, în conformitate cu cele menționate de către organele de inspecție fiscală în Procesul verbal nr. 216/28.07.2020, cel puțin în situațiile identificate de către inspectorii cu atribuții de control fiscal și reținute ca exemple, materii prime și materiale pentru care s-a ajustat TVA ca urmare a controlului, au fost alocate activității de producție desfășurată de societate în sfera TVA în perioada în care au fost aprovizionate sau în perioada imediat următoare. Astfel, se rețin exemplele pe care inspectorii cu atribuții de control le-au prezentat pentru modul (prețul) de descărcare din gestiune a unor materii prime și materiale aprovizionate în perioada verificată:

- Articolul Bară plină cod H-10-02 în cantitate de 132 m și având o valoare de 1.876,68 lei, cuprins în factura nr. 190007/05.02.2019 emisă de IHACO HANDELSGESELLSCHAFT din Germania, a fost reflectat în gestiune în luna februarie 2019 la prețul de achiziție de 14,21 lei. Ieșirea din gestiune a articolului Bară plină cod H-10-02 în cantitate de 120,95 m și având o valoare de 1.692,31 lei, s-a reflectat în luna februarie 2019 la preț mediu ponderat de 14,03 lei, fiind cuprins în costul produselor realizate în lunile februarie 2019 și martie 2019 precum și în costul produselor în curs de execuție;

- Articolul tablou electric cod KS-145665-S, în cantitate de o bucată și având o valoare de 40.371,07 lei, cuprins în factura nr. 1910294/18.02.2019 emisă de SC EL SRL, a fost reflectat în gestiune în luna februarie 2019 la prețul de achiziție de 40.371,07 lei. Ieșirea din gestiune a articolului tablou electric cod KS-145665-S s-a reflectat în luna martie 2019 la prețul de achiziție de 40.371,07 lei, fiind cuprins în costul produselor în curs de execuție;

- Articolul pompă centrifugală cod K-32115-40, în cantitate de 4 buc și având o valoare de 25.493,69 lei, cuprins în factura nr. 9S165154/07.03.2019 emisa de Speck Pumpen System Technik GmbH, a fost reflectat în gestiune în luna martie 2019 la prețul de achiziție de 6.373,42 lei. În luna martie 2019 s-a înregistrat ieșirea din gestiune a articolului pompă centrifugală cod K-32115-40, în cantitate de 5 buc, în valoare de 31.653,6 lei, la un preț mediu de 6.330,72 lei, acestea fiind cuprinse în costul produselor realizate în luna martie 2019 precum și în costul produselor în curs de execuție;

- Articolul tablou electric cod KS-145668-S în cantitate de 1 buc și având o valoare de 41.758,8 lei, cuprins în factura nr. 19103047/05.03.2019 emisă de SC EL SRL, a fost reflectat în gestiune în luna martie 2019 la prețul de achiziție de 41.758,8 lei. Ieșirea din gestiune a articolului tablou electric cod KS-145668-S s-a reflectat în luna martie 2019 la preț de achiziție de 41.758,8 lei, fiind cuprins în costul produselor în curs de execuție.

Organul de soluționare reține că și după analizarea documentelor noi privind contabilitatea de gestiune prezentate de către societate cu prilejul susținerii orale a contestației, inspectorii fiscali își mențin constatările din decizia contestată pe motiv că aceste documente au fost întocmite ulterior inspecțiilor fiscale.

În speță, în ceea ce privește dreptul contestatarii de a prezenta documente noi în susținerea cauzei, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 276 alin.

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

(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat anterior, legiuitorul permite prezentarea de documente noi în procedura de soluționare a contestației fără a condiționa relevanța acestor probe de perioada în care ele au fost prezentate, organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal fiind obligat să-și motiveze soluția adoptată ținând cont de aceste noi documente.

Organele de control rețin că din confruntarea datelor rezultate din documentele puse la dispoziție cu prilejul verificării la fața locului, s-au constatat neconcordanțe între sumele din fișele de cont revizuite și sumele reflectate în balanțele contabile prezentate cu prilejul inspecțiilor fiscale. De exemplu, echipa de control precizează că pentru luna februarie 2019, conform situației consumurilor de materii prime prezentate, a rezultat o valoare totală de X31 lei, față de X20 lei înregistrată în creditul contului 301 în balanța de la data controlului, rezultând o diferență de X35 lei înregistrată mai mult în balanța contabilă. Se menționează că aceste diferențe trebuiesc analizate, clarificate dar nu se precizează în ce fel aceste diferențe ar fi putut influența dreptul de deducere exercitat de către petentă, respectiv momentul la care intervine faptul generator și exigibilitatea TVA.

Organul de soluționare reține că societatea a prezentat în susținerea contestației situații și documente care permiteau ca organul de control să stabilească dacă TVA era exigibilă la data la care societatea și-a exercitat dreptul de deducere, independent de faptul că aceasta a putut prezenta la data inspecțiilor contabilitatea de gestiune în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât documentele de evidența fiscală, în baza cărora s-a exercitat dreptul de deducere a TVA în lunile februarie/martie și valorile acestora să fie integrate în ansamblul informațiilor financiare prezentate pentru aceeași perioadă și în produsele fabricate de X SRL în lunile februarie 2019/martie 2019.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (3) și (4), art. 113 alin. (1) și (2) și ale art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii....”

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

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

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

art. 113 Obiectul inspecției fiscale

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

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

- a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

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

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...)”

art. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(5) *Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.*”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate în întregul lor, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În ceea ce privește forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile, precum și sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, art. 72 și art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevăd că:

„art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Urmare a analizei documentelor prezentate de societate și a celor aflate la dosarul contestației, organul de soluționare a contestației reține o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, dar care impune o analiză punctuală a prevederilor legale incidente în materia exigibilității TVA și a necorelațiilor sesizate de către inspectorii fiscali cu prilejul cercetării la fața locului, în conformitate cu prevederile art. 7 alin. (3) și ale art. 113 alin. (1) și alin. (2) din Legea 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că administrarea și

aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de către organul de inspecție fiscală, pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că, în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală și aspectele învederate anterior, cu documentele puse la dispoziție de contestatar, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a faptului generator pentru TVA dedusă în lunile februarie și martie 2019, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede că:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”

În baza căruia **urmează a se dispune desființarea Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice **nr. F-X/19.12.2019**, emisă de A.J.F.P. X, **cu privire la TVA în sumă de T1 lei stabilită suplimentar, din care R1 lei TVA respinsă la rambursare** și a **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice **nr. F-Y/19.12.2019**, emisă de A.J.F.P. X, **cu privire la TVA în sumă de T2 lei stabilită suplimentar, din care R2 lei TVA respinsă la rambursare**.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 279 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și cele ale pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

Legea 207/2015

„(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

OPANAF 3741/2015

„11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Organele de inspecție fiscală competente, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de dreptul de deducere al TVA pentru lucrări de construcții, respectiv vor proceda la reanalizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată având în vedere argumentele și documentele aduse

de societate în susținerea cauzei.

III.3. Referitor la contestarea Dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. W/11.12.2019 și nr. Q/11.12.2019 emise de A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu face parte dintre actele administrativ- fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În fapt, urmare a inspecțiilor fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au emis Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.12.2019 și nr. F-Y/19.12.2019, precum și Dispozițiile privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. W/11.12.2019 și nr. Q/11.12.2019 prin care s-au dispus în sarcina SC Ipsen Internațional Romania SRL următoarele măsuri:

Prin Dispoziția de măsuri nr. W/11.12.2019 s-a dispus:

Măsura 1.A) „Organizarea contabilității de gestiune în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât documentele de evidență fiscală, în baza cărora s-a exercitat dreptul de deducerea a TVA în luna februarie 2019, valorile acestora să fie integrate în ansamblul informațiilor financiare prezentate pentru aceeași perioadă și nu în ultimul rând în valorile produselor facturate de SC Ipsen Internațional Romania SRL în luna februarie 2019”.

B) „Aplicarea corespunzătoare a prevederilor contabile referitoare la gestiunea stocurilor, a conducerii evidenței contabile în general în conformitate cu reglementările contabile aplicabile și punerea în practică a politicilor contabile aprobate de societate.

Înregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor economice privind stocurile de bunuri la momentul la care se produc, reflectarea corespunzătoare a producției în curs și a producției finite pe întreg circuitul de fabricație de la lansare în execuție până la expedierea către beneficiar”.

Măsura 2 „Asigurarea unui program informatic care să permită prelucrarea automată a datelor din care să rezulte informațiile cu privire la data întocmirii documentului contabil, felul, numărul și data documentului justificativ, sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate, conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare, semnătura persoanei responsabile cu întocmirea documentelor contabile, prezentarea lor ca documente pe suport hârtie sau în format electronic conform prevederilor legale în vigoare.

Societatea va utiliza sistemul informatic al datelor astfel încât să asigure păstrarea și arhivarea documentelor financiar-contabile și a documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate și totodată să permită listarea în orice moment a acestora la cererea organelor de control potrivit prevederilor pct. 36, pct. 55, pct. 56, pct. 57 și pct. 58 din Anexa 1 la O.M.F.P. nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile”.

Măsura 3.A) „Valorificarea corespunzătoare a rezultatelor inventarierii pentru anul 2018 în conformitate cu prevederile contabile și fiscale.

În acest sens, societatea va prezenta modul în care în evidența contabilă au fost reflectate propunerile de valorificare a rezultatelor inventarierii pentru anul 2018, consemnate în procesul verbal din data de 25.04.2019, respectiv va prezenta modul în care a stabilit efectele fiscale ale diferențelor constatate.

B) „Efectuarea inventarierii întregului patrimoniu a SC X SRL la 31.12.2019 cu respectarea prevederilor legale aplicabile, reglementate prin Legea 82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare și Ordinul 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

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

Pentru exercițiul financiar 2019, se vor avea în vedere măsurile dispuse referitoare la contabilitatea de gestiune, a înregistrării operațiunilor economice la momentul la care acestea se produc, respectarea reglementărilor tuturor dispozițiilor legale referitoare la conducerea evidenței contabile și fiscale astfel încât rezultatele inventarierii să fie stabilite prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate”.

Măsura 4) *„Societatea va corecta înregistrarea tranzacției facturate de SC X SRL către SC DAVMET TECH SRL, respectiv stornarea din contul 461 „Debitori diverși” și înregistrarea în contul de venituri de exploatare a sumei de 10.702,25 lei”.*

Prin Dispoziția de măsuri nr. Q/11.12.2019 au fost dispuse aceleași măsuri ca cele prezentate la Măsura 1 A) și B) și Măsura 2 din Dispoziția de măsuri nr. W/11.12.2019, cu trimitere la perioada martie 2019, precum și Măsura 3 prin care s-a dispus că: „Societatea va proceda la depunerea la organul fiscal teritorial a declarațiilor cod 394 rectificative pentru perioada anterioară și pentru luna martie 2019 pentru reflectarea corespunzătoare a valorilor facturilor de achiziție emise de diverși furnizori din țară.

În vederea clarificării neconcordanțelor rezultate în relație cu furnizorii din Comunitate, societatea va proceda la efectuarea punctajului cu furnizorii intracomunitari din Germania, urmând a depune la organul fiscal teritorial declarații rectificative cod 390.”

Prin contestațiile formulate, societatea solicită să se anuleze cele două dispoziții de măsuri.

În drept, în speță sunt incidente dispozițiile art. 272 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

Art . 272 Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

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

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

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

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

[...]

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.

coroborat cu pct. 5.1 și pct. 5.3 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd că:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege. [...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele

decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

Potrivit acestor dispoziții legale, în vigoare la data depunerii contestațiilor, structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Totodată, se reține că în conformitate cu prevederile art. 98 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, sunt asimilate deciziilor de impunere:

“Art. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

Prin urmare, se constată că D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații nu are competența de soluționare a contestațiilor formulate împotriva Dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. W/11.12.2019 și nr. Q/11.12.2019, fapt pentru care competența de soluționare revine Administrației Județene a Finanțelor Publice X, în calitate de organ fiscal emitent al actelor administrativ fiscale.

*Astfel, având în vedere prevederile art. 272 alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, pentru acest capăt de cerere **contestațiile vor fi trimise spre competentă soluționare organului fiscal care a emis actele atacate.***

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1), (2) și (6), art. 273, art. 276 alin. (1) și alin. (4) și ale art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/19.12.2019**, emisă de A.J.F.P. X, **cu privire la TVA în sumă de T1 lei stabilită suplimentar, din care R1 lei TVA respinsă la rambursare** și a **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-Y/19.12.2019**, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la TVA în sumă de **T2 lei stabilită suplimentar, din care R2 lei TVA respinsă la rambursare**, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceleași perioade ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2) Transmiterea spre competentă soluționare, către A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, a contestațiilor formulate de SC X SRL împotriva **Dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. W/11.12.2019 și nr. Q/11.12.2019.**

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

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