



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335

**D E C I Z I A nr.2987/28.07.2020**  
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SRL,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../21.05.2020.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara cu adresa nr. HDG\_AIF .../18.05.2020 asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../21.05.2020, depusă de

Societatea X SRL  
CUI ..., înmatriculată la ORC sub nr. ...  
cu sediul în ..., județul Hunedoara

înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG\_REG .../08.05.2020.

Prin contestația depusă petenta contestă Decizia de impunere nr. F-HD ...12.03.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – I.F., cu privire la suma de ... lei, reprezentând TVA.

De asemenea, petenta înțelege să conteste și Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD ...12.03.2020

Contestația a fost semnată de dl. CPV în calitate de administrator al societății X SRL, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-HD ...12.03.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane

juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – I.F., respectiv data de 02.04.2020, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la registratura AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG .../08.05.2020.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

**Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ...13.03.2020** emis de către A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 131

**Rezultatul inspecției fiscale**

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.*

(...)

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;* coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

**Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale**

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat.

În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD ...12.03.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, cu privire la suma de ... lei, reprezentând TVA.

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ...12.03.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD ...13.03.2020 de către AJFP Hunedoara, pentru următoarele motive:

PREZENTAREA SITUAȚIEI DE FAPT. REZULTATUL INSPECȚIEI

În fapt, în perioada 18.11.2019-16....9, societatea X SRL a fost supusă unei inspecții fiscale privind verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale privind: impozitul pe venit microîntreprindere pentru perioada 19.06.2017- 31....9, TVA pentru perioada 19.06.2017-31....9.

Urmare a inspecției fiscale au fost emise Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. ...12.03.2020 (denumită în continuare "Decizia de impunere"), precum și Raportul de inspecție fiscală parțială nr, ...12.03.2020, (denumit în continuare RIF), prin care în sarcina petentei au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în cuantum total de ... lei, constând în TVA suplimentară.

SC X SRL înțelege să conteste această sumă stabilită suplimentar în sarcina sa ca fiind nefondată și neîntemeiată, subliniind că activitatea de inspecție fiscală a avut loc cu ignorarea situației fiscale reale a activității economice desfășurate, cele consemnate de inspectorii fiscali necorespunzând situației de fapt.

## ARGUMENTE PRIVIND CARACTERUL NELEGAL AL DECIZIEI DE IMPUNERE ȘI AL RAPORTULUI DE INSPECȚIE FISCALĂ CARE FAC OBIECTUL PREZENTEI CONTESTAȚII

Nu au fost respectate dispozițiile legate referitoare la procedura de efectuare a inspecției fiscale.

Potrivit prevederilor art. 118 alin. (5) Cod de procedură fiscală prevede că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, obligație, de asemenea, nesocotită de către echipa de inspecție fiscală. Mai subliniază și faptul că legiuitorul a stabilit că relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bunăcredință, în scopul, realizării cerințelor legii, potrivit art. 12 Cod de procedură fiscală. Dispozițiile Codului de procedură fiscală citate conduc la concluzia că determinarea bazei impozabile și a impozitelor are la bază principiul legalității și această determinare trebuie să se întemeieze pe stabilirea situației fiscale reale, regulă care nu a fost respectată la întocmirea RIF. În același context, este de menționat faptul că potrivit dispozițiilor art. 113 alin. (2) lit. i) Cod procedură fiscală, în scopul realizării inspecției fiscale, organul de control este obligat să procedeze la "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".

Petenta înțelege să depună prezenta contestație în care să arate că nu este de acord cu situația de fapt consemnată de inspectorii fiscali.

În primul rând, dorește să sublinieze că societatea petenta a înregistrat în anii fiscali aferenți inspecției fiscale o perioadă dificilă, cu rezultate negative:

- anul 2017: pierdere de ... lei;
- anul 2018: pierdere de ... lei;
- anul 2019: pierdere de ... lei.

De asemenea, solicită să fie luat în calcul și faptul că societatea nu a încasat TVA-ul calculat în timpul controlului fiscal și nici nu a beneficiat de deductibilitatea sumelor menționate de organele de control, prin urmare menționează, punctual, următoarele:

- suma de ... lei reprezentând TVA, calculată în RIF și Decizia de impunere, pentru perioada octombrie 2017- septembrie 2018, societatea X SRL nu a colectat-o, nu a beneficiat de această sumă și trebuie consemnat, că ar putut fi complet evitată/nedatorată, prin simpla înregistrare a societății, prin opțiune, ca plătitor de TVA, pentru a putea avea acces la beneficiul taxării inverse, în raport cu colaboratorul sau intracomunitar. Așadar, nu se poate aprecia că petenta nu a plătit aceste

sume către bugetul statului, pentru că niciodată nu le-a colectat, iar dacă era înregistrată ca plătitor de TVA beneficia de taxare inversă și nu datora aceste sume, în niciun fel, la bugetul statului;

- în privință sumelor suplimentare de TVA, pentru care inspectorii fiscali au acordat doar o deductibilitate limitată, privind costurile societății suportate pentru mijloacele de transport cu care s-a derulat activitatea, precizează că firma are ca activitate principală Comerțul cu ridicata al florilor și al plantelor (cod CAEN 4622) și administratorul societății, împreună cu singurul angajat cu contract de muncă, având funcția de șofer, efectuează distribuția la sediul clienților sai, livrând practic florile către clienții cu mașinile care întrunesc condițiile de deductibilitate în baza Codului fiscal. Este de acord și aici, că are o vină, în faptul că nu am întocmit foile de parcurs și ordinele de deplasare, dar, menționează că firma s-a confruntat cu pierderi fiscale și cu o lipsă de personal în toți acești ani și nu și-a permis, din motive obiective să realizeze aceste documente, având o lipsă de resurse financiare pronunțată, o lipsă de personal evidentă și, implicit, o criză de timp, ca să deruleze toate aceste activități. Mijloacele de transport sunt utilizate exclusiv în interesul societății, cheltuielile corespunzătoare (combustibil, rate de leasing, reparații, etc.) sunt efectuate pentru distribuția florilor la clienții firmei, așadar în desfășurarea obiectului de activitate, iar mijloacele de transport (deținute în leasing și în baza unui contract de comodat, care probează susținerea acestor costuri) sunt de tip transport marfă, așadar cu respectarea prevederilor Codului fiscal (conform regulilor generale de deducere stabilite la art. 297 și 299-301 din Legea nr. 227/2015, actualizată) este îndreptățită să beneficieze de deductibilitatea TVA-ului acestor costuri. În acest sens, solicita să se consemneze că nu este corect că a fost refuzată deductibilitatea integrală de TVA, în quantum total de ... lei: pentru achiziții de combustibili (TVA suplimentar de ... lei), pentru piese și reparații auto (TVA suplimentar de ... lei), pentru ratele de leasing (TVA suplimentar de ... lei);

- cu privire la ajustarea TVA aferentă stocului de marfă în quantum de ... lei, consideră că trebuie să arate că nu a încasat în niciun fel acest TVA. Marfa pe care o comercializează, florile, se depreciază rapid, încă din faza de recepție a mărfurilor. Crede că legiuitorul ar trebui să ia în calcul perisabilități legale pentru flori, pentru că comercianților care se luptă să supraviețuiască, în condițiile unei piețe de desfacere dificile și a unei concurențe acerbe, le este greu să suporte, din surse proprii, încă un cost suplimentar de 19% la toate pierderile de flori, subliniind că administratorul societății comerciale a efectuat eforturi extraordinare de a susține, măcar pe linia de plutire, această firmă, creditând societatea

X SRL cu suma de ... lei, la data de 31....9;

- în privința perisabilităților la flori, apreciaza și faptul că organul de inspecție fiscală, se contrazice când afirmă (în pagina 14 din RIF), următoarele: "Marfa aflată pe stoc reprezintă flori achiziționate în totalitate intracomunitar de la partenerii din Olanda și la achiziția cărora unitatea a aplicat taxarea inversă.". De observat că în pagina nr.10 a mai calculat odată acest TVA, aplicând 19% la achiziții în cuantum de ... lei, pentru perioada octombrie 2017-septembrie 2018. Date fiind cele de mai sus, apreciaza că suma suplimentară de TVA de ... lei a fost dublată, adică inspectorii fiscali impun o dublare a obligației fiscale: odată raportat la achiziția de flori și încă o dată la perisabilitățile de flori;

- cu privire la neacordarea deductibilității integrale a TVA-ului, generat de relația contractuală cu SC S SRL Craiova, în valoare de ... lei, consideră că este o nedreptate uriașă, în condițiile în care societatea suportă costul acestor consumabile perfect justificat în îndeplinirea obiectului de activitate. De altfel a arătat inspectorilor fiscali că ofera, în vederea unei bune relații de afaceri, aceste consumabile clienților sai, în mod gratuit, odată cu marfa livrată către aceștia și de asemenea, că unele din aceste consumabile se degradează natural, în depozitul sau, fiind consumabile: cutii de hârtie, role diverse, pungi, suluri plasă, etc.

- în privința celor 8 achiziții intracomunitare de bunuri, din perioada 2017-2019, înregistrate în evidența contabilă, cu întârziere, la data de 20.02.2020, nu este de acord că ele reprezintă, cum au reținut organele de control, venituri suplimentare, prin utilizarea unor procente de adaos în cuantum de 28,85% lei în 2017 și respectiv de 23,94% în 2019, deoarece ele au fost deja consemnate în evidențele sale. În plus, aceste achiziții intracomunitare au fost deja suprataxate cu 19% aferentă cotei de TVA suplimentară, la pagina nr. 10 din același raport de inspecție fiscală.

Se mai arata ca activitatea de inspecție fiscală a avut loc prin ignorarea situației fiscale reale a societății petente.

În considerarea argumentelor pe care le va învedera *infra*, cu referire la modul în care organul de inspecție fiscală a motivat în fapt și în drept soluțiile consfințite prin Decizia de impunere emisă în baza RIF, care fac obiectul prezentei, solicită organului de soluționare să constate nulitatea acestor acte. Astfel, modul deficitar și contrar prevederilor legale în care a fost efectuată motivarea constatărilor din actul administrativ-fiscal echivalează cu o lipsă de motivare, întrucât organul de inspecție a recurs la motive de fapt și de drept care fie nu au niciun fundament, fie sunt străine pricinii analizate. Obligația legală a organului

fiscal de a motiva decizia de impunere este prevăzută în cuprinsul art. 46 alin. (2) lit. e) și lit. f) Cod de procedură fiscală.

În aceste condiții, organul fiscal a produs petentei o vătămare, în sensul prevederilor art. 175 alin. (1) Cod de procedură civilă, constând în lipsirea acesteia de un drept patrimonial, prin încălcarea dreptului de a se stabili situația reală a veniturilor și cheltuielilor perioadei supuse inspecției fiscale, cu consecința stabilirii unor obligații fiscale suplimentare în mod nelegal.

Constatările organelor fiscale care vizează perioada 2017-2019 au fost efectuate fără a lua în considerare situația reală. Astfel, în motivarea constărilor privind obligațiile suplimentare stabilite în sarcina sa, pentru perioada verificată, organul de inspecție fiscală se bazează strict pe o interpretare proprie și nu una bazată pe situația reală și conform reglementărilor legale.

Date fiind cele de mai sus, petenta nu este de acord cu sumele de TVA suplimentare, rezultate, dintr-un simplu calcul al inspectorilor fiscali, solicitând anularea deciziei de impunere contestate.

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara au consemnat următoarele:

1. Cu privire la TVA aferenta achizițiilor intracomunitare de bunuri pe perioada în care unitatea nu era înregistrată în scopuri de TVA

Din verificarea documentelor puse la dispoziție a rezultat că în perioada verificată SC X SRL Deva a desfășurat activitatea de comercializare a florilor și plantelor achiziționate în cea mai mare parte de la EWH AG Switzerland, care are reprezentant fiscal în Olanda - cod de înregistrare fiscală NL ....

Achizițiile intracomunitare au fost efectuate de către SC X SRL Deva în perioadele iulie 2017 - septembrie 2017 și august 2018 - iunie 2019 pe codul de identificare fiscală ... și în perioada ianuarie - iulie 2018 pe cod de identificare fiscală ... atribuit de organul fiscal competent începând cu data de 24.04.2018 pentru achiziții intracomunitare de bunuri și servicii.

SC X SRL Deva - CIF ..., s-a înregistrat în scopuri de TVA conform articolului 316 din Codul fiscal începând cu data de 01.10.2018, data de la care i-a fost retras codul de identificare fiscală ... atribuit în 24.04.2018 doar pentru achiziții intracomunitare de bunuri și servicii.

Din informațiile furnizate de aplicația VIES, a rezultat că operatorul intracomunitar EWH AG - cod de identificare în scopuri de TVA - NL ... BO1, a declarat că a efectuat în perioada iulie 2017 - mai 2019 livrări intracomunitare către SC X SRL Deva - CIF ... în valoare de ... lei.

De asemenea, conform aceleiasi aplicatii, operatorul intracomunitar EWH AG - cod de identificare in scopuri de TVA - NL ...BO1, a declarat ca a efectuat in perioada ianuarie - iulie 2018 livrari intracomunitare catre SC X SRL Deva - CIF ... in valoare de ... lei.

Pentru perioada iulie 2017 - iunie 2019, SC X SRL Deva a declarat prin declaratii recapitulative - cod 390 operatiuni de achizitie de bunuri si servicii de la EWH AG - cod de inregistrare in scopuri de TVA - NL ...BO1 in valoare totala de ... lei.

In timpul inspectiei fiscale s-a intocmit NOTA cuprinzand propuneri pentru transmiterea unor solicitări de informații către Statele Membre ale contribuabililor participanti la tranzactiile intracomunitare, respectiv s-au solicitat informații de la autoritatile din Olanda in vederea verificarii tranzactiilor intracomunitare desfasurate de SC X SRL Deva cu operatorul intracomunitar din OLANDA, EWH AG - cod de identificare in scopuri de TVA - NL ...BO1.

Din verificarea documentelor si inscrisurilor puse la dispozitie organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- in perioada verificata SC X SRL a depus 2 Deconturi speciale de TVA pentru luna mai 2018

- una pe codul de inregistrare fiscala ... si alta pe codul de inregistrare fiscala ... si a declarat TVA de plata aferenta achizitiilor intracomunitare in suma de... lei.

- conform evidentei contabile, pe perioada 19.06.2017 - 25.09.2017 unitatea verificata a efectuat achizitii intracomunitare de flori de la EH AG Olanda in valoare totala de ... lei;

- in timpul inspectiei fiscale, urmare datelor si inscrisurilor puse la dispozitie de SC A SRL Turda, (unitatea care a efectuat toate transporturile de flori din Olanda in Romania) s-a stabilit ca SC X SRL Deva a mai efectuat un numar de 8 achizitii intracomunitare de bunuri de la operatorul din Olanda, achizitii pe care le-a inregistrat in evidenta contabila in 20.02.2020, in timpul inspectiei fiscale;

Cele 8 achizitii intracomunitare de bunuri, inregistrate cu intarziere in evidenta contabila au fost cronologic efectuate, astfel:

- o achizitie de bunuri in valoare de ... lei in data de 27.09.2017 ;
- 4 achizitii de bunuri in valoare totala de ... lei in luna octombrie 2017 ;
- 2 achizitii de bunuri in valoare totala de ... lei in luna noiembrie 2017 ;
- o achizitie de bunuri in valoare de ... lei in data de 28.02.2019.

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca achizitia intracomunitara care a condus la depasirea plafonului



de scutire la plata TVA in suma de ... lei a fost cea din 27.09.2017 de ... lei (... lei la 25.09.2017 + ... lei = ... lei) .

Incepad cu achizitia intracomunitara urmatoare, din luna octombrie 2017, organele de inspectie arata ca SC X SRL avea obligatia sa solicite inregistrarea speciala in scopuri de TVA, sa intocmeasca si sa depuna deconturi speciale de TVA pentru achizitiile intracomunitare efectuate pana la inregistrarea normala in scopuri de TVA conform articolului 316 din Codul fiscal .

SC X SRL a obtinut codul de inregistrare in scopuri de TVA pentru achizitii intracomunitare abia in 24.04.2018 si a declarat prin doua deconturi speciale de TVA intocmite pentru luna mai 2018 taxa pe valoare adaugata datorata de... lei.

Pentru perioada octombrie 2017 - septembrie 2018 ( incepand cu luna octombrie 2018 unitatea s-a inregistrat in scopuri de TVA conform articolului 316 din Codul fiscal si a aplicat taxarea inversa pentru achizitiile intracomunitare efectuate) astfel ca, organele de inspectie fiscala au calculat TVA datorata de SC X aferenta achizitii lor intracomunitare efectuate in suma de ... lei, prin aplicarea cotei legale de 19% asupra valorii achizitiilor intracomunitare inregistrate in evidenta contabila, astfel:

- octombrie 2017 : ... lei x 19% = ... lei
- noiembrie 2017 : 16.427 lei x 19%= ... lei
- decembrie 2017: 17.429 lei x 19% = ... lei
- ianuarie 2018 : 19.065 lei x 19% = ... lei
- februarie 2018 : 75.005 lei x 19% = ... lei
- martie 2018 : 27.422 lei x 19% = ... lei
- aprilie 2018 : 25.751 lei x 19% = ... lei
- mai 2018 : 20.558 lei x 19% = ... lei
- iunie 2018 : 17.942 lei x 19%= ... lei
- iulie 2018 : 22.908 lei x 19% = ... lei
- august 2018 : 16.268 lei x 19%= .... lei
- septembrie 2018 : 13.152 lei x 19% = .... lei

Total ... lei

SC X SRL a declarat prin deconturi speciale de TVA, taxa pe valoare adaugata datorata de... lei, astfel ca urmare inspectiei fiscale efectuate datoreaza TVA aferenta achizitiilor intracomunitare dupa depasirea plafonului de scutire si pana la inregistrarea in scopuri normale de TVA in suma de ... lei (.... lei -... lei), taxa datorata la fiecare termen de declarare si plata care a fost 25 a lunii urmatoare achizitiei intracomunitare.

2. Cu privire la TVA dedusă în perioada 01.09.2017 - 31.08.2019 aferentă achizițiilor de combustibili

Din verificarea documentelor puse la dispoziție organele de inspecție fiscală au constatat că în perioadele 01.10.2018 - 31....8 și 01.04.2019 - 31....9 unitatea a înregistrat în evidența contabilă, pe costuri în contul 6022 "Cheltuieli privind combustibilul" contravaloarea bonurilor fiscale reprezentând combustibili aprovizionați de la diverse societăți comerciale specializate în livrări de combustibili, pentru care a dedus TVA în suma de ... lei .

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, s-au solicitat conducerii unității explicații scrise cu privire la scopul pentru care a fost achiziționat combustibilul, unde a fost el utilizat și să prezinte documente justificative din care să rezulte modul lui de utilizare, respectiv fișe de alimentare zilnică cu combustibili, foi de parcurs, ordine de deplasare, rapoarte zilnice de alimentare și/sau alte documente justificative care au stat la baza înregistrării pe cheltuieli a contravalorii combustibilului achiziționat.

Din explicațiile date prin Nota explicativă de domnul CPV în calitate de administrator al unității a rezultat că, combustibilii au fost achiziționați în scopul transportului marfii la clienți cu auto ..., dar nu a întocmit foi de parcurs sau alte documente justificative, din care să rezulte modul lui de utilizare cu excepția facturilor de livrare către clienți.

Până la încheierea inspecției fiscale nu au fost prezentate înscrisurile și documentele solicitate din care să rezulte că, combustibilii au fost utilizați numai în folosul activității unității și pentru obținerea de venituri taxabile, astfel că nu există documente justificative pentru perioadele 01.10 - 31....8 și 01.04 - 31....9 ca unitatea să deducă integral TVA în suma de ... lei aferentă achizițiilor de combustibili.

În acest caz, se consideră că unitatea are drept de deducere în procent de 50% a TVA înscrisă în bonurile fiscale de achiziție a combustibilului achiziționat, respectivă sumei de ... lei. Pentru diferența de ... lei nu are drept de deducere a TVA în conformitate cu prevederile art.298 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Cu privire la TVA dedusă în perioada 01.06 - 31....9, aferentă facturilor emise de BT SA, reprezentând avans și rate lunare contract leasing

În perioada 01.06 - 31....9 unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor emise de BT SA, în baza cărora s-a dedus TVA în suma de ... lei, facturi reprezentând avans și rate lunare conform contract de leasing nr..../2019, încheiat pentru achiziționarea unui autovehicul rutier marca ... .

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, s-au solicitat conducerii unitatii explicatii verbale cu privire la scopul pentru care a fost achizitionat autovehiculul, unde si de catre cine a fost el utilizat si sa prezinte documente justificative din care sa rezulte modul lui de utilizare, respectiv, foi de parcurs, ordine de deplasare, si/sau alte documente justificative din care sa rezulte ca acesta a fost utilizat numai in folosul unitatii.

Pana la incheierea inspectiei fiscale nu au fost prezentate inscrisurile si documentele solicitate, astfel ca nu exista documente justificative pentru a se acorda integral drept de deducere a TVA aferenta ratelor de leasing facturate de BT SA.

Si in acest caz, pentru perioada 01.06 - 31....9, se considera ca unitatea are drept de deducere in procent de 50% a TVA inscrisa in facturile de achizitii emise reprezentand avans si rate leasing, respectiva sumei de ... lei, pentru diferenta de ... lei neavand drept de deducere a TVA in conformitate cu prevederile art.298 alin.( 1) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu prevederile legale sus mentionate, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei reprezentand avans si rate lunare leasing emise de BT SA in perioada 01.06 - 31....9.

4. Cu privire la TVA dedusa aferenta achizitiei unor bunuri si servicii in vederea intretinerii si functionarii unui autovehicul care nu apartine unitatii

Din verificarea documentelor puse la dispozitie a rezultat ca in lunile septembrie si octombrie 2019 unitatea a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea unor facturi emise de SC GB ... SRL si SC L SRL in valoare totala de ... lei, reprezentand piese de schimb auto si reparatii auto necesare repararii unui autovehicul ..., pentru care a dedus TVA in suma de ... lei.

Avand in vedere faptul ca unitatea verificata a achizitionat in luna iunie 2019 in leasing un autovehicul nou marca ..., in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, s-au solicitat conducerii unitatii explicatii verbale cu privire la scopul pentru care au fost achizitionate piesele de schimb si cui apartine autovehiculul reparat.

Din explicatiile verbale date de conducerea unitatii si din inscrisurile puse la dispozitie, respectiv contractul de imprumut de folosinta a rezultat ca autovehiculul reparat marca ... apartine domnului SM, a fost pus la dispozitia unitatii gratuit pe o perioada de 5 ani incepand cu data de 26.05.2018, este utilizat pentru deplasarea in teritoriu a

administratorului unitatii si nu au fost intocmite foi de parcurs.

Organele de inspectie fiscala considera ca a, in temeiul contractului de comodat, comodatarul (SC X SRL) dobandeste numai dreptul de folosinta, devenind un simplu detentor precar, obligat la inapoierea bunului.

Deci persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoare adaugata aferenta bunurilor livrate iar livrarea inseamna transferul dreptului de proprietate.

Punerea la dispozitie a autovehiculului la dispozitia comodatarului s-a facut gratuit si astfel nu intra in sfera de aplicare a TVA deoarece contractul de imprumut de folosinta nu este cu titlu oneros (nu se face plata) si nici nu are loc transferul dreptului de proprietate.

Facturile de achizitie de piese de schimb auto si reparatii sus mentionate, chiar daca la cumparator au inscrisa denumirea SC X SRL, nu reprezinta documente justificative in baza carora sa se poate deduce TVA inscrisa in ele deoarece X SRL nu este proprietara autovehiculului si pe cale de consecinta nici a bunurilor si serviciilor achizitionate pentru intretinerea si utilizarea lui.

Avand in vedere cele aratate mai sus organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TV A in suma de ... lei aferenta achizitiei unor bunuri si servicii necesare intretinerii si functionarii unui autovehicul care nu este in proprietatea unitatii si pentru care care nu s-a facut dovada ca este folosit in beneficiul unitatii si in folosul operatiunilor sale taxabile, mai ales in conditiile in care unitatea detine in proprietate un autovehicul nou marca ....

5. Cu privire la neconcordanta dintre sumele cuprinse in jurnalele de vanzari, balantele de verificare si deconturile de TVA intocmite

Din verificarea documentelor si inscrisurilor puse la dispozitie a rezultat ca SC X SRL a fost inregistrata in vectorul fiscal ca fiind platitoare trimestrial de TVA si a depus deconturi de TVA trimestrial, fapt ce nu este in concordanta cu realitatea in conditiile in care unitatea a efectuat lunar incepand cu luna octombrie 2018 achizitii intracomunitare de bunuri pentru care potrivit normelor legale in vigoare trebuia sa se inregistreze ca platitoare de TVA lunar incepand cu luna octombrie 2018.

De asemenea se arata ca urmare verificarii documentelor puse la dispozitie s-a constatat ca nu in toate cazurile a existat concordanta intre sumele reprezentand TVA inscrisa in documentele primare si sumele regasite in jurnalele de vanzari, balantele de verificare si deconturile de TV A intocmite trimestrial.

Astfel, in decontul de TVA intocmit pentru trimestrul 1 an 2019 s-a inscris la randul 9 TVA colectata aferenta livrarilor la intern cu cota de

19% suma de ... lei, in conditiile in care in jurnalele de vanzari intocmite lunar si in balanta de verificare intocmita la 31.03.2019, TVA colectata a fost de ... lei, determinata prin aplicarea cotei legale de 19% asupra veniturilor realizate in trimestrul 1 an 2019 care au fost de ... lei (... lei x19% =... lei TVA colectata)

Consecinta fiscala a fost diminuarea nejustificata a TVA de plata catre bugetul statului cu suma de ... lei, reprezentand diferenta intre TVA colectata aferenta veniturilor inregistrate in trimestrul 1 (... lei) si TVA colectata declarata de unitate prin decontul de TVA intocmit pentru trimestrul 1 2019 (... lei).

Pentru trimestrul II 2019 unitatea nu a intocmit si decont de TVA iar pentru perioada octombrie – decembrie 2019 nu exista concordanta intre datele cuprinse in decontul de TVA intocmit pentru trimestrul IV 2019 si jurnalele de cumparari si de vanzari intocmite pentru aceeași perioada, respectiv unitatea a determinat TVA de plata aferenta trimestru lui IV 2019 in suma de ... lei iar din documentele prezentate rezulta TVA de recuperat.

In timpul inspectiei fiscale pentru perioada iunie - decembrie 2019 organele de inspectie fiscala au stabilit in baza documentelor puse la dispozitie taxa pe valoare adaugata deductibila si TVA colectata, respectiv TVA de recuperat sau de plata, astfel :

- iulie 2019: TVA deductibila - ... lei, TVA colectata - ... lei
- august 2019: TVA deductibila - ... lei, TVA colectata - ... lei
- septembrie 2019: TVA deductibila - ... lei, TVA colectata - ... lei
- octombrie 2019: TVA deductibila - ... lei, TVA colectata - ... lei
- noiembrie 2019: TVA deductibila - ... lei , TVA colectata -... lei
- decembrie 2019: TVA deductibila - ... lei, TVA colectata - ... lei

Total TVA dedusa: ... lei si TVA colectata : ... lei

La 31....9 aferent semestrului II 2019 unitatea inregistreaza TVA de recuperat in suma de ... lei, suma care va fi diminuată cu suma ... lei reprezentand TVA de plata stabilita suplimentar aferenta trimestrului 2019 ( asa dupa cum se arata mai sus), astfel ca pentru aceste spete la . unitatea are TVA de recuperat in suma de ... lei (... lei - ... lei) care va fi influentata cu sumele reprezentand TVA stabilita suplimentar din alte spete.

6. Cu privire la ajustarea TVA aferenta stocului de marfa constatata lipsa la inventarierea patrimoniului unitatii la 31....9

Din verificarea documentelor puse la dispozitie a rezultat ca in balanta de verificare intocmita la 31....9 unitatea a inregistrat un stoc de marfa la pret de achizitie in valoare de ... lei si in luna decembrie 2019 nu a inregistrat venituri din vanzarea.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale s-a solicitat conducerii unitatii verificate sa prezinte procesul verbal de inventariere a patrimoniului unitatii si listele de inventariere intocmite la 31....9.

Conducerea unitatii verificate in cadrul notei explicative date, a precizat ca nu a efectuat inventarierea anuala patrimoniului si nu poate prezenta liste de inventariere.

Mentionam faptul ca marfa aflata in stoc reprezinta flori achizitionate in totalitate intracomunitar de la parteneri din Olanda si la achizitia carora unitatea a aplicat taxarea inversa.

Urmarea a faptului ca stocul de marfa nu a fost asigurat si nu mai exista din cauze care nu sunt imputabile unor persoane fizice se considera ca suma inregistrata in balanta de verificare la 31....9 in debitul contului 371 "Marfuri" de ... lei, reprezinta o lipsa in gestiune pentru care unitatea avea obligatia sa ajusteze TVA dedusa deoarece a dedus si inregistrat TVA dedusa in evidenta contabila la data efectuarii achizitiilor intracomunitare de marfuri. Marfurile, in speta florile achizitionate nu au fost comercializate si nici nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale unitatii.

Se arata ca prin deducerea TVA aferenta achizitiei acestor bunuri (in cazul de fata, flori), care nu sunt destinate unor operatiuni taxabile aducatoare de venituri ulterioare si nu sunt utilizate in activitatea unitatii, nu au fost respectate prevederile art.297 alin.(4) lit.a) si art.299 alin (1) litera a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Pentru bunurile reprezentand flori achizitionate intracomunitar de la parteneri din Olanda, SC X SRL Deva, inregistrata incepand cu 01.10.2018 in scopuri de TVA conform art.316 din Codul fiscal, nu a efectuat plata taxei la organele fiscale ci a evidentiat in decontul de TVA taxa aferenta, atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, insa taxa este deductibila in limitele si in conditiile stabilite la art.297 - 299 din Codul fiscal.

Asadar, se considera ca in speta nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art.297 si art.299 din Codul fiscal privind dreptul de deducere a TVA si astfel SC X SRL trebuie sa colecteze TVA fiind persoana obligata la plata TVA in Romania, dar nu are drept de deducere a TVA aferenta achizitiei unor bunuri care nu au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Urmare celor aratate mai sus, se constata ca SC X SRL nu are drept de deducere a TVA in suma de ... lei, determinata prin aplicarea cotei legale de TVA de 19% asupra valorii marfurilor lipsa in gestiune si care au fost achizitionate intracomunitar ( ... x 19%), deoarece nu a justificat faptul ca bunurile au fost destinate unor operatiuni taxabile, asa

cum prevede art.297, alin.(2), lit.a) si art.299 alin (1) litera a) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, dar este obligata la plata TVA in Romania, in suma de ... lei deoarece potrivit art.308 alin.(1) din Codul fiscal, persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de servicii care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.

#### 7. Cu privire la TVA dedusa in luna decembrie 2019

Din verificarea documentelor puse la dispozitie s-a constatat ca in luna decembrie 2019 unitatea a inregistrat in evidenta contabila pe costuri de exploatare suma de ... lei, pentru care a dedus TVA in suma ... lei, reprezentand contravaloare materiale consumabile si ornamente, in conditiile in care in toata luna decembrie 2019 nu a inregistrat in evidenta contabila venituri din comercializarea florilor.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale s-au solicitat explicatii scrise administratorului unitatii din care sa rezulte de ce nu a vandut in luna decembrie marfurile aflate in stoc.

In nota explicativa data acesta a explicat ca majoritatea florilor s-au depreciat in lunile noiembrie si decembrie 2019 si nu au mai putut fi valorificate.

Se considera ca unitatea nu a respectat prevederile art.297 alin.(4) lit.a) si art.299 alin (1) litera a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel ca unitatea nu a facut dovada ca bunurile au fost achizitionate in beneficiul si folosul sau nu se acorda drept de deducere a TVA in suma de ... lei.

#### 8. Cu privire la TVA dedus a aferenta facturilor emise de SC S SRL Craiova

Din verificarea documentelor puse la dispozitie a rezultat ca in perioada 01.10.2018 - 31....9 unitatea a achizitionat de la SC S SRL Craiova diverse materiale consumabile in valoare totala de ... lei, pentru care a dedus TVA in suma de ... lei, reprezentand suluri plasa, burete, cutii, spray colorant, fiole flori, role materiale, pungi pliuri si alte materiale consumabile, inregistrate initial in conturile 3021 „Materiale auxiliare” si/sau 3028 „Alte materiale consumabile” si ulterior pe costuri de exploatare.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale s-au solicitat explicatii scrise administratorului unitatii din care sa rezulte in ce scop au fost achizitionate bunurile, unde si cum au fost ele utilizate si care au fost veniturile ulterioare obtinute ca urmare a achizitiei lor.

Din explicatiile date de domnul CPV in calitate de administrator al unitatii verificate a rezultat ca :

"Consumabilele achizitionate au fost oferite bonus clientilor impreuna cu trandafirii vanduti in proportie de 50%.

Restul de 50% au fost achizitionati ca stoc pentru anul 2020 dar s-au deteriorat in depozit ."

Avand in vedere documentele si inscrisurile prezentate si explicatiile date de administratorul unitatii verificate, organele de inspectie fiscala considera ca unitatea nu are drept de deducere a TVA inscrisa in facturile de achizitie emise de S SRL Craiova decat in proportie de 50%, deoarece nu a respectat prevederile art.297 alin.(4) lit.a) si art.299 alin (1) litera a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TV A in suma de

... lei ( ... lei TV A dedusa integral: 2) aferenta achizitiilor de ornamente de la SC S SRL Craiova

deoarece o parte din acestea, respectiv 50%, s-au depreciat si nu au mai putut fi valorificate.

9. Cu privire la ajustarea TVA aferenta unor iesiri de marfuri fara a se obtine venituri in luna iunie 2019

Din verificarea documentelor puse la dispozitie a rezultat ca in luna iunie 2019 unitatea a efectuat in evidenta contabila articolul contabil 4551 Asociati conturi curente = 371 Marfuri ... lei, respectiv a inregistrat o iesire din gestiunea de marfuri in valoare de ... lei pentru care nu s-au inregistrat venituri din vanzarea marfurilor si nu s-a colectat TVA.

In vederea stabilirii situatiei de fapt fiscale s-au solicitat explicatii scrise administratorului unitatii prin care sa precizeze ce reprezinta inregistrarea contabila si care a fost documentul in baza caruia a efectuat inregistrarea in evidenta contabila.

Din explicatiile date a rezultat ca inregistrarea reprezinta marfa deteriorata suportata din contul intreprinzatorului.

Avand in vedere ca la achizitia marfurilor s-a dedus TVA si nu au fost obtinute venituri ulterioare, respectiv nu s-a colectat TVA pentru iesirea din gestiune a marfurilor, organele de inspectie fiscala considera ca nu au fost respectate prevederile art.304. alin (1) litera c) din Codul fiscal, respectiv prevederile art.297 alin.(4) lit.a) si art.299 alin (1) litera a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, ajustand cu suma de ... lei (... lei baza impunere x 19%) TVA dedus a initial de unitate, deoarece SC X SRL nu a colectat TVA la iesirea din gestiune a bunurilor si nici nu a efectuat ajustarea taxei.

In sinteza celor prezentate, pentru perioada verificata in conformitate cu prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu prevederile actelor normative



mentionate mai sus, s-a stabilit suplimentar TVA de plata in suma de ... lei.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, se rețin următoarele:

Societatea X SRL, CUI ..., înmatriculată la ORC sub nr. ...are sediul în , județul Hunedoara, fiind reprezentată legal prin dl. CPV în calitate de administrator.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ...12.03.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...12.03.2020, si vizeaza suma totala de ... lei, reprezentând TVA.

#### **Aspecte de procedură**

Prin contestatia formulata societatea petenta X SRL, invoca nemotivarea actelor administrativ fiscale contestate și încălcarea rolului activ al organului fiscal, solicitand organului de solutionare a contestatiei sa constate nulitatea acestora.

În drept, potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art. 113 (1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

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

*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;*

*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; [...]”.

La art. 130 și art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

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

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

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

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

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

“ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului

de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;(...)"

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ:

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

Astfel, în raport de constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei și documentația disponibilă la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- Decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, iar motivele de drept au fost preluate și menționate în mod clar și expres și în decizia de impunere contestată.

- toate constatările organelor de inspecție fiscală s-au bazat pe documente, informații și înscrisuri puse la dispoziție de contribuabilul verificat, ori de terti ;

- pe durata inspecției fiscale în vederea lămurii unor aspecte litigioase s-a colaborat atât cu administratorul unității cât și cu împuternicitul acestuia în vederea stabilirii stărilor de fapt fiscale;

- în timpul inspecției fiscale cât și la sfârșitul acesteia petenta a avut posibilitatea să își expună punctul de vedere și să aducă documente în susținere, astfel ca acolo unde a fost cazul, organele de inspecție fiscală au luat în considerare argumentele și înscrisurile puse la dispoziție de petenta;

- sumele stabilite suplimentar au avut la baza texte de lege în vigoare și au fost calculate pentru ca petenta nu a respectat aceste prevederi legale;

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de

procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ sunt expres și limitativ prevăzute de lege (lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal).

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 că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice, noțiunea de nulitate absolută se folosește pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță.

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 a) – c) din Codul de procedură fiscală.

În concluzie, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin decizia de impunere contestată.

În speță, analizând actele administrativ fiscale existente la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind emise cu respectarea prevederilor legale privind competența.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatară.

În consecință, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr. ...20.03.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției

fiscale la persoane juridice nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât 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 conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod expres și limitativ la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la rolul activ, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art.6 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*

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

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

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

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

În conformitate cu normele 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 în 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, 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.

Se rețin și prevederile art.10, art.12 și ale art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 10 (1) Contribuabilul/plătitorul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.*

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

*“Art.12 (1) Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

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

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

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

*“Art. 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.”*

*Art. 116 Metode de control*

*(1) Pentru efectuarea inspecției fiscale se pot folosi următoarele metode de control:*

a) verificarea prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;

(2) Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative se apreciază de inspector.

*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, conform prevederilor legale anterior-citate, contribuabilii sunt obligați să furnizeze informațiile necesare și să întreprindă toate măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare stării de fapt fiscale invocate, relațiile dintre părți – organe fiscale și contribuabili – fiind fundamente pe buna-credință, iar pentru stabilirea stării de fapt fiscală organele fiscale administrează mijloacele de probă pe care le apreciază ca fiind utile determinării acestei stări, fiind îndreptățiți să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-au considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege, acesta putând efectua controlul prin verificarea selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative.

Legislația fiscală citată mai sus lasă la aprecierea organului de control felul și volumul documentelor care vor face obiectul verificării, acesta fiind îndreptățit să selecteze operațiunile și documentele pe care le apreciază ca semnificative.

Un aspect edificator de unde reiese că societatea nu a fost împiedicată să-și exercite dreptul la o apărare efectivă rezultă chiar din posibilitatea oferită petentei de a formula punctul de vedere al societății exprimat pe baza proiectului de raport, prin care:

- contribuabilul a fost informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate în urma acesteia fiindu-i înmănată înștiințarea pentru discuția finală, iar la finalizarea acesteia a fost invitat la discuția finală, fiindu-i transmisă înștiințarea pentru discuția finală împreună cu Proiectul de raport de inspecție fiscală. În cadrul discuției finale, organele de inspecție fiscală au expus constatările și consecințele lor fiscale, acordând contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere asupra acestora;

- societatea a avut posibilitatea de a prezenta punctul de vedere pe baza proiectului de raport, cu toate acestea petenta a precizat în scris la discuția finală că nu formulează punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală.

De altfel, potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal și în cazul în care s-ar constata nerespectarea dispozițiilor procedurale, aceasta nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea *stricto sensu* a legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Având în vedere cele prezentate, cu privire la invocarea nulității actelor administrative atacate pentru pretinsa încălcare a dispozițiilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actelor administrative contestate.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute excepțiile ridicate de contestatoare referitoare la alte aspecte de procedură, respectiv nemotivarea actelor administrativ fiscale contestate și încălcarea rolului activ al organului fiscal, fapt pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

### **Aspecte pe fond:**

**In fapt**, urmare a verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit un debit suplimentar de natura TVA in suma totala de ... lei, astfel:

- suma de ... lei, ca urmare a faptului ca a fost depasit plafonul de scutire de ... lei pentru achizitii intracomunitare de bunuri si nu s-au intocmit si depus deconturi speciale de TVA;

- suma de ... lei, ca urmare a faptului ca s-au inregistrat cheltuieli si s-a dedus TVA aferente achizitiei de combustibili si piese de schimb auto pentru intretinerea si folosirea unor autovehicule, dar nu s-au intocmit foi de parcurs;

- urmare a unor neconcordante dintre sumele cuprinse in jurnalele de vanzari, balantele de verificare si deconturile de TVA intocmite de societatea petenta, s-a stabilit ca unitatea inregistreaza in mod eronat TVA de rerecuperat in suma de ... lei, suma care a fost diminuata cu suma de ... lei, reprezentand TVA de plata stabilit suplimentar, astfel rezultand ca unitatea mai are TVA de recuperat in suma de ... lei, care



va fi influentata cu sumele reprezentand TVA stabilita suplimentar din alte operatiuni;

- suma de ... lei, ca urmare a faptului ca nu s-a ajustat TVA dedusa pentru lipsa in gestiune de marfuri;

- suma de ... lei, ca urmare a faptului ca in luna decembrie 2019 s-a inregistrat in avidenta contabila pe costuri de exploatare suma de ... lei pentru care s-a dedus TVA in suma de ... lei, reprezentand contravaloare materiale consumabile si ornamente, in conditiile in care in aceasta luna nu s-au inregistrat venituri din comercializarea florilor;

- suma de ... lei, pentru care nu s-a acordat drept de deducere, pentru bunuri care nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile;

- suma de ... lei, reprezentand ajustarea TVA aferenta unor iesiri de marfuri fara a se obtine venituri in luna iunie 2019.

Prin contestația depusă petenta contestă Decizia de impunere nr. F-HD ...12.03.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – I.F., solicitand exonerarea de la plata a sumei de ... lei, respectiv a intregii sume reprezentând TVA stabilita suplimentar prin decizia contestata.

Din analiza contestatiei formulate se retine faptul ca desi petenta contesta intreaga suma de ... lei, reprezentand TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-HD ...12.03.2020, in continutul contestatiei nu aduce argumente pentru toate sumele reprezentand TVA stabilita suplimentar si determinate de organele de inspectie fiscala, respectiv subcapitolele referitoare la :

- Neconcordanta dintre sumele cuprinse in jurnalele de vanzari, balantele de verificare si deconturile de TVA intocmite ;

- TVA dedusa in luna decembrie 2019 ;

- Ajustarea TVA aferenta unor iesiri de marfuri fara a se obtine venituri in luna iunie 2019

### ***Cu privire la TVA in suma totala de ... lei (... lei + ... lei - ... lei)***

**In fapt**, desi prin contestatia depusa, petenta contesta suma totala de ... lei, reprezentand TVA stabilit suplimentar, stabilita prin Decizia de impunere nr. F-HD ...12.03.2020, prin contestatia formulata nu aduce niciun argumet cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si capetele de cerere cu privire la suma totala de ... lei, cuprinsa in total suma contestata.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Forma și conținutul contestației*

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;[...].”*

De asemenea, la art.279 alin.1 din același act normativ este prevăzut:

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

Aceste prevederi se coroborează cu cele al pct.11.1 lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„Contestația poate fi respinsă ca:*

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

precum și cu cele ale pct. 2.5 din același act normativ potrivit cărora:

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

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Arătarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul contestației contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile petentei.

**Indicarea motivelor de fapt** constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse analizei, o relatare succintă a faptelor .

Motivarea trebuie să fie în același timp suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că petenta, prin contestația formulată, nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor fiscale.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Se reține, de asemenea, că potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al petentului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o

pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin Decizia nr.3250/2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

*„În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.*

*În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”*

Prin contestație petenta nu indică niciun argument al stării de fapt, nu prezintă nicio normă legală incidentă speței pentru care înțelege să conteste suma totală de ... lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar, limitându-se doar să conteste întreaga sumă de ... lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. ...20.03.2020.

Față de cele prezentate, în considerarea prevederilor pct.11.1 lit.b) 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, unde se specifică :

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră :

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

Se reține că în contestație petenta trebuie să indice, atât motivele de fapt, cât și motivele de drept pe baza cărora își întemeiază susținerile, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea petenta X SRL, deși contestă Decizia de impunere nr. ...20.03.2020, suma de ... lei, nu aduce motivații și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept pentru suma totală de ... lei, și din care să rezulte o situație contrară față de cea înscrisă de organele fiscale în Decizia contestată, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui petentei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a depus contestația, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia „*Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației*”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ...20.03.2020, pentru suma de ... lei.

***Cu privire la TVA in suma de ... lei aferenta achizițiilor intracomunitare de bunuri pe perioada in care societatea nu era inregistrata in scopuri de TVA***

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societate Felxiflora Sym SRL, in perioada verificata a desfasurat activitatea de comercializare a florilor si plantelor achizitionate in cea mai mare parte de la EWH AG Switzerland, care are reprezentant fiscal in Olanda - cod de inregistrare fiscala NL ..., achizitiile ce au condus la depasirea plafonului de scutire la plata TVA in suma de ... lei, fara să solicite înregistrarea specială în scopuri de TVA, sa intocmeasca si sa depuna deconturi speciale de TVA pentru achizitiile intracomunitare efectuate pana la inregistrarea normala in scopuri de TVA, astfel ca urmare inspectiei fiscale efectuate s-a considerat ca petenta datoreaza TVA aferenta achizițiilor intracomunitare dupa depasirea plafonului de scutire si pana la inregistrarea in scopuri normale de TVA in suma totala de ... lei

Prin contestația formulată petenta susține faptul că suma de ... lei reprezentând TVA, pentru perioada octombrie 2017- septembrie 2018, nu a colectat-o, nu a beneficiat de această sumă cu mențiunea că putea fi complet evitată/nedatorată, prin simpla înregistrare a societății X SRL, prin opțiune, ca plătitor de TVA, pentru a putea avea acces la beneficiul taxării inverse, în raport cu colaboratorul intracomunitar.

**In drept**, în speta sunt aplicabile prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

*“ART. 268 - Operațiuni impozabile*

*(3) Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 276:*

*a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de excepția prevăzută la alin. (4), care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru, și careia nu i se aplică prevederile art. 275 alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale art. 275 alin. (2) cu privire la vânzările la distanță;*

*(4) Prin excepție de la prevederile alin. (3) lit. a), nu sunt considerate operațiuni impozabile în România achizițiile intracomunitare de bunuri care îndeplinesc următoarele condiții:*

*b) valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro, al cărui echivalent în lei este stabilit prin normele metodologice.*

*(5) Plafonul pentru achiziții intracomunitare prevăzut la alin. (4) lit. b) este constituit din valoarea totală, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, datorată sau achitată în statul membru din care se expediază ori se transportă bunurile, a achizițiilor intracomunitare de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau bunuri supuse accizelor.”*

De asemenea, prin Hotărârea nr. 1 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se arată:

*“CAP. II - Operațiuni impozabile*

*(5) Echivalentul în lei al plafonului pentru achiziții intracomunitare de bunuri de 10.000 euro, prevăzut la art. 268 alin. (4) lit. b) din Codul*

fiscal, aplicabil în cursul unui an calendaristic, se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la cifra miilor. Rotunjirea se face prin majorare când cifra sutelor este egală sau mai mare decât 5 și prin reducere când cifra sutelor este mai mică de 5, prin urmare plafonul este de ... lei.

(6) În aplicarea art. 268 alin. (5), pentru calculul plafonului de achiziții intracomunitare de bunuri se iau în considerare următoarele elemente:

a) valoarea tuturor achizițiilor intracomunitare de bunuri, cu excepția achizițiilor prevăzute la alin. (7);

b) valoarea tranzacției ce conduce la depășirea plafonului pentru achiziții intracomunitare de bunuri;

c) valoarea oricărui import efectuat de persoana juridică neimpozabilă în alt stat membru, pentru bunurile transportate în România după import.

(8) În cazul în care plafonul pentru achiziții intracomunitare de bunuri este depășit, persoana prevăzută la art. 268 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 317 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Înregistrarea va rămâne valabilă pentru perioada până la sfârșitul anului calendaristic în care a fost depășit plafonul de achiziții și cel puțin pentru anul calendaristic următor sau, după caz, până la data la care persoana respectivă se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, dacă această dată este anterioară acestui termen.”

Totodata, art. 308 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza ca:

“ART. 308 - Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare

(1) Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.”

iar la art. 324 alin (1) lit a si alin (2) din acelasi act normativ:

“ART. 324 - Decontul special de taxă și alte declarații

(1) Decontul special de taxă se depune la organele fiscale competente de către persoanele care nu sunt înregistrate și care nu trebuie să se înregistreze conform art. 316, astfel:

a) pentru achiziții intracomunitare de bunuri taxabile, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), de către persoanele impozabile înregistrate conform art. 317;

*(2) Decontul special de taxă trebuie întocmit potrivit modelului stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F. și se depune până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care ia naștere exigibilitatea operațiunilor menționate la alin. (1). Decontul special de taxă trebuie depus numai pentru perioadele în care ia naștere exigibilitatea taxei.”*

De asemenea art. 317 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„ART. 317 - Înregistrarea în scopuri de TVA a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii*

*(1) Are obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol:*

*a) persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și persoana juridică neimpozabilă stabilită în România, neînregistrate și care nu au obligația să se înregistreze conform art. 316 și care nu sunt deja înregistrate conform lit. b) - d) sau alin. (2), care efectuează o achiziție intracomunitară taxabilă în România, înainte de efectuarea achiziției intracomunitare, dacă valoarea achiziției intracomunitare respective depășește plafonul pentru achiziții intracomunitare în anul calendaristic în care are loc achiziția intracomunitară;”*

Din prevederile legale anterior citate se reține faptul că înregistrarea specială în scopuri de TVA este obligatorie dacă valoarea achiziției depășește plafonul pentru achiziții intracomunitare de 10.000 euro, persoana impozabilă care nu este înregistrată și nu are obligația să se înregistreze normal în scopuri de TVA sau persoana juridică neimpozabilă, care efectuează o achiziție intracomunitară în România, are obligația să solicite înregistrarea specială în scopuri de TVA înaintea efectuării achiziției intracomunitare care conduce la depășirea plafonului.

Plafonul pentru achiziții intracomunitare pentru România este de 10.000 euro anual, respectiv de ... RON. Echivalentul în lei al plafonului pentru achiziții intracomunitare de bunuri de 10.000 euro se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la cifra miilor. Rotunjirea se face prin majorare când cifra sutelor este egală sau mai mare decât 5 și prin reducere când cifra sutelor este mai mică de 5, iar pentru calculul plafonului de achiziții intracomunitare de bunuri se ia în considerare valoarea tranzacției ce conduce la depășirea plafonului.

Deci, societatea neplatitoare de TVA din România are obligația de a se înregistra în scop special de TVA, înainte de efectuarea achizițiilor de bunuri intracomunitare, dacă plafonul de ... lei este depășit, conform



art. 317 din Codul fiscal. In acest fel, va obtine un cod valid de TVA pe care trebuie sa il comunice partenerului, pentru a fi facturat fara TVA

Înregistrarea specială se efectuează prin depunerea la organul fiscal în a cărui rază teritorială își au domiciliul fiscal a formularului 091 „*Declarație de înregistrare în scopuri de TVA/Declarație de mențiuni a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii, precum și pentru agricultorii care efectuează livrări intracomunitare de bunuri*”, prevăzut de Ordinul ANAF numărul 631/2016 modificat prin Ordinul 1381/2017. Înregistrarea specială este considerată valabilă de la data solicitării înregistrării.

Atunci cand plafonul pentru achizitii intracomunitare este depasit, societatea va avea urmatoarele obligatii fiscale:

1) sa taxeze bunurile/serviciile primite in Romania la o baza de impozitare formata din aplicarea cursului valutar in vigoare la data emiterii facturii de la furnizorul din UE asupra sumei in valuta inscrisa de catre furnizor in factura emisa;

2) sa achite efectiv bugetului de stat suma TVA rezultata din aplicarea cotei de TVA de 19% asupra bazei de impozitare calculate conform punctului 1, pana pe data de 25 a lunii urmatoare emiterii facturii de furnizorul din UE;

3) sa evidentieze factura primita in jurnalul pentru cumparari intocmit pentru luna taxarii bunului. Documentul de evidenta fiscala trebuie intocmit de beneficiarul din Romania chiar daca nu este inregistrat in regim normal in scopuri de TVA;

4) sa raporteze achizitia prin decontul de TVA cod 301 “Decont special de taxa pe valoarea adaugata”, utilizand numarul de inregistrare fiscala atribuit de organul fiscal conform art. 317 din Codul fiscal, valabil pentru operatiuni intracomunitare Raportarea se efectueaza in baza informatiilor preluate din jurnalul pentru cumparari, pana pe data de 25 a lunii urmatoare emiterii facturii de catre furnizorul din UE, data pana la care se va face si plata TVA la bugetul de stat;

5) sa raporteze operatiunea prin declaratia cod 390, pe baza codului valid de TVA (verificabil VIES) cu cod A pentru achizitia de bunuri si cod S pentru achizitia de servicii si sa depuna declaratia pana pe data de 25 a lunii urmatoare emiterii facturii de catre furnizorul din UE.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv analiza raportului de inspectie fiscala, se retin urmatoarele aspecte:

- in perioada verificata societatea X SRL a depus 2 Deconturi speciale de TVA pentru luna mai 2018, una pe codul de inregistrare

fiscala ... si alta pe codul de inregistrare fiscala ... si a declarat TVA de plata aferenta achizitiilor intracomunitare in suma de... lei.

- conform evidentei contabile, pe perioada 19.06.2017 - 25.09.2017 societatea petenta a efectuat achizitii intracomunitare de flori de la EH AG Olanda in valoare totala de ... lei;

- in timpul inspectiei fiscale, urmare documentelor puse la dispozitie de SC A SRL Turda, societate care a efectuat toate transporturile de flori din Olanda in Romania, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea petenta a mai efectuat un numar de 8 achizitii intracomunitare de bunuri de la operatorul din Olanda, achizitii pe care le-a inregistrat in evidenta contabila in 20.02.2020, in timpul inspectiei fiscale.

- cele 8 achizitii intracomunitare de bunuri, inregistrate cu intarziere in evidenta contabila au fost cronologic efectuate, astfel:

- o achizitie de bunuri in valoare de ... lei in data de 27.09.2017 ;
- 4 achizitii de bunuri in valoare totala de ... lei in luna octombrie 2017 ;

- 2 achizitii de bunuri in valoare totala de ... lei in luna noiembrie 2017 ;

- o achizitie de bunuri in valoare de ... lei in data de 28.02.2019 ;

- achizitia intracomunitara care a condus la depasirea plafonului de scutire la plata TVA in suma de ... lei a fost cea din data de 27.09.2017 in suma de ... lei;

- incepand cu achizitia intracomunitara urmatoare, din luna octombrie 2017, societatea petenta avea obligatia sa solicite inregistrarea speciala in scopuri de TVA, sa intocmeasca si sa depuna deconturi speciale de TVA pentru achizitiile intracomunitare efectuate pana la inregistrarea normala in scopuri de TV A conform articolului 316 din Codul fiscal;

- societatea petenta a obtinut codul de inregistrare in scopuri de TVA pentru achizitii intracomunitare abia la data de 24.04.2018 si a declarat prin doua deconturi speciale de TVA intocmite pentru luna mai 2018 taxa pe valoare adaugata datorata de... lei.

Prin urmare, pentru perioada octombrie 2017 - septembrie 2018, organele de inspectie fiscala au calculat TVA datorata de societatea X SRL aferenta achizitiilor intracomunitare efectuate in suma de ... lei, prin aplicarea cotei legale de 19% asupra valorii achizitiilor intracomunitare.

Avand in vedere faptul ca societatea petenta a declarat prin deconturi speciale de TVA, taxa pe valoare adaugata datorata in suma de... lei, rezulta ca aceasta datoreaza TVA aferenta achizitiilor intracomunitare dupa depasirea plafonului de scutire si pana la inregistrarea in scopuri normale de TVA in suma de ... lei (... lei -... lei),

taxa datorata la fiecare termen de declarare si plata, respectiv 25 a lunii urmatoare achizitiei intracomunitare.

Astfel, suma de ... lei stabilita suplimentar reprezinta TVA datorata de petenta, neinregistrata in scopuri de TVA, pentru ca a depasit plafonul de ... lei de scutire de la plata TVA aferenta unei achizitii intracomunitare, nu s-a inregistrat in scopuri de TVA pentru achizitii intracomunitare si conform legislatiei in vigoare trebuia sa achite la bugetul statului TVA aferenta achizitiilor intracomunitare de bunuri taxabile efectuate.

De asemenea, pentru perioada octombrie 2017 - septembrie 2018, petenta avea obligatia sa intocmeasca si sa depuna deconturi speciale de TVA, conform prevederilor legale aplicabile spetei.

Se retine faptul ca petenta a respectat aceste prevederi legale doar pentru achizitiile aferente lunii mai 2018 pentru care a declarat TVA de plata in suma de... lei, dar pentru celelalte achizitii intracomunitare de bunuri taxabile efectuate pana la sfarsitul lunii septembrie 2018 ( incepand cu 1 octombrie s-a inregistrat in scopuri de TVA conform art.316 din Codul fiscal) nu a declarat si achitat diferenta de TVA stabilita suplimentar in suma de ... lei care reprezinta in drept, TVA de plata.

Sustinerile petentei potrivit carora suma de ... lei ar fi complet nedatorata prin simpla inregistrare a societatii, prin optiune, ca platitor de TVA, nu poate fii retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat nu se poate imputa organelor fiscale faptul ca petenta ar fi avut posibilitatea sa se inregistreze prin optiune ca platitoare de TVA si ar fi putut aplica taxarea inversa pentru bunurile achizitionate, deoarece din proprie initiativa aceasta nu si-a exercitat acest drept, iar organele de inspectie fiscala nu se pot substitui petentei care prin vointa proprie nu s-a inregistrat ca platitoare de TVA prin optiune.

Mai mult, textele de lege incidente spetei, in baza carora s-a determinat suplimentar TVA de plata in suma de ... lei, nu sunt facultative, din contra sunt obligatorii si trebuie respectate deoarece acestea reglementeaza exact situatia in care o unitate neinregistrata in scopuri de TVA efectueaza achizitii intracomunitare de bunuri taxabile peste plafonul de scutire de ... lei.

Nici sustinerile petentei conform carora cele 8 achizitii intracomunitare au fost suprataxate datorita faptului ca acestea au fost inregistrate in evidenta contabila cu intarziere, nu pot fi retinute in solutionare favorabila a contestatiei, intrucat conform afirmatiilor petentei acestea s-au realizat in afara perioadei supusa inspectiei fiscale, astfel ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au tratat achizitiile la momentul la care ele s-au efectuat, considerand ca valorificarea bunurilor s-a facut intr-o perioada foarte apropiata de data achizitiilor,

avand in vedere perisabilitatea marfurilor, si tinand cont de cotele de adaos practicate de societate preluate din evidenta tehnico - operativa a acesteia.

Mai mult, prin contestatia formulata petenta nu indică niciun argument al stării de fapt, nu prezintă nicio normă legală incidentă speței pentru care înțelege să formuleze contestatie cu privire la capatul de cerere pentru suma totala de ... lei, reprezentand TVA stabilita suplimentar, limitandu-se doar sa sustina ca aceasta suma nu ar fi datorata prin simpla inregistrare a societatii, prin optiune, ca platitor de TVA.

Invederam petentei ca prevederile art. 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*„Forma și conținutul contestației*

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;[...].”*

Aceste prevederi se coroborează cu cele al pct.2.5 lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

Arătarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul contestației contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile petentei.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurari factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse analizei, o relatare succintă a faptelor .

Motivarea trebuie să fie în același timp suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că petenta, prin contestația formulată, nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor fiscale.

De asemenea, prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*„În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al petentei, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în

cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, având în vedere toate cele prezentate anterior, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere TVA suplimentară în sumă totală de ...1 lei, reprezentând TVA aferenta achizițiilor intracomunitare după depășirea plafonului de scutire și până la înregistrarea în scopuri normale de TVA.

***Cu privire la TVA stabilit suplimentar, aferent achiziției de combustibil, avans și rate leasing și piese de schimb auto, în suma totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei)***

**In fapt**, organele de inspecție fiscală, urmare a verificărilor efectuate, au constatat faptul că societatea petenta a dedus integral TVA aferenta achizițiilor de combustibil în suma de ... lei, a dedus integral TVA aferentă avans și rate de leasing autovehicul în sumă de ... lei și a dedus TVA în suma de ... lei aferenta achiziției unor bunuri și servicii necesare întreținerii și funcționării unui autovehicul care nu este în proprietatea societății.

Astfel, organele de inspecție fiscală, pentru TVA dedusă aferenta cheltuielilor cu combustibil pentru autovehicule, avans și rate leasing pentru autovehicule și piese de schimb auto, fie nu au acordat drept de deducere TVA în integralitatea sa, fie au acordat deducerea pentru 50% din TVA aferentă, în funcție de prevederile legale aplicabile perioadei de referință, stabilind obligații fiscale suplimentare constând în TVA suplimentară în sumă de ... lei (... lei TVA + ... lei + ... lei)

Petenta susține că mijloacele de transport cu care și-a derulat activitatea, sunt utilizate exclusiv în interesul societății, cheltuielile corespunzătoare (combustibil, rate de leasing, reparații, etc.) sunt efectuate pentru distribuția florilor la clienții firmei, așadar în desfășurarea obiectului de activitate, iar mijloacele de transport deținute în leasing și în baza unui contract de comodat, probează susținerea acestor costuri, acestea fiind de tip transport marfă, considerând că este îndreptățită să beneficieze de deductibilitatea TVA-ului aferent.

**In drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, unde se stipulează:

*„ART. 298 Limitări speciale ale dreptului de deducere*

*(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.*

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

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

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

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

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

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

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

*f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

*(4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 și art. 299-301.*

*(5) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin normele metodologice.”*

coroborate cu precizările pct. 68 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, unde se arată:

*„ 68. (1) În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală*

*maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.*

*(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299-301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.*

*(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz*



*personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 297 și la art. 299-301 din Codul fiscal.*

*(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.*

*(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.*

*(9) În situația în care persoanele care achiziționează vehicule sunt persoane care aplică sistemul TVA la încasare sau sunt persoane care achiziționează vehicule de la persoane care aplică sistemul TVA la încasare, se aplică corespunzător prevederile art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal."*

De asemenea, prin Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se mai arată ca:

- art.270 alin (1) potrivit caruia : "*(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. "*

- art.299 alin (1) litera a) care stipulează ca: "*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 detină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, .... "*

- art.305 alin 1) litera b), potrivit caruia : *"b) bunurile care fac obiectul unui contract de închiriere, de leasing, de concesiune sau oricărui alt tip de contract prin care bunurile se pun la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane"*

Totodată, conform art.1560 din Codul civil: *"Comodatul este un contract prin care cineva împrumută altuia un lucru spre a se servi de dansul, cu îndatorire de a-l înapoia"*

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea X SRL a dedus în perioada verificată, TVA aferentă cheltuielii efectuate pentru autovehiculele care nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor.

În această situație contribuabilul putea face dovada utilizării pentru activitatea economică și încadrării în excepțiile prevăzute expres de legiuitor prin orice alte mijloace de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală, din documentele prezentate de contestatară au constatat că autovehiculele pentru care au fost efectuate cheltuielile nu au fost efectuate de contestatară exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, fapt pentru care aceste cheltuieli nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor. În acest sens, organele de inspecție fiscală fie nu au acordat drept de deducere pentru TVA în integralitatea sa, fie au acordat deducerea doar pentru 50% din TVA aferentă cheltuielilor efectuate, în funcție de prevederile legale aplicabile perioadei de referință, întrucât petenta nu a pus la dispoziția organelor fiscale în timpul verificării, documentele de bază și obligatorii care să justifice ca utilizarea acestor autovehicule a fost efectuată exclusiv în scopul desfășurării activității și nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor.

Față de solicitarea societății, potrivit căreia ar avea dreptul de deducere a TVA aferent cheltuielilor cu autovehiculele, pe motiv că acestea au fost folosite exclusiv în activitatea derulată de petenta, menționăm următoarele:

- petenta nu a respectat un temei legal prevăzut exact pentru situația în care se afla, respectiv faptul că, din diverse motive nu a întocmit foi de parcurs și nu a probat cu documente legale faptul că autovehiculele sunt utilizate integral în folosul său;

- textul de lege aplicabil spetei nu este facultativ ci este imperativ și trebuie respectat atât de organele de inspecție fiscală cât și de agenții economici;

- pentru TVA dedusa in suma de ... lei, aferenta achizitiei de piese de schimb pentru un autovehicul utilizat in baza unui contract de comodat, petenta nu are drept de deducere pentru ca punerea la dispozitia comodatului a autovehiculului s-a facut gratuit si astfel nu intra in sfera de aplicare a TVA deoarece contractul de imprumut de folosinta (comodat ) nu este cu titlu oneros (nu se face plata) si nici nu are loc transferul dreptului de proprietate.

- facturile de achizitie de piese de schimb auto si reparatii, chiar daca la cumparator au inscrisa denumirea SC X SRL, nu reprezinta documente justificative in baza carora sa se poate deduce TVA inscrisa in ele deoarece societatea X SRL nu este proprietara autovehiculului si pe cale de consecinta nici a bunurilor si serviciilor achizitionate pentru intretinerea si utilizarea acestuia.

- petenta nu a intocmit si nu a prezentat documentele prevazute de lege din care sa rezulte ca autovehiculul a fost utilizat numai in beneficiul sau si in folosul operatiunilor sale taxabile;

Învedereăm din nou faptul că petenta trebuia să țină cont că utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute de noul Codul fiscal, care arata ca în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute de Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate, petenta având obligația întocmirii și prezentării în conformitate cu prevederile legale a foilor de parcurs care să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, acestea trebuie coroborate și cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că: *“este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”*

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile

în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;

- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;

- Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

- De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio

apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

În aceste condiții, societatea în mod eronat a dedus integral taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului și ratelor de leasing, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de combustibil, respectiv a pieselor de schimb, necesar utilizării autoturismelor, în condițiile în care petenta nu a prezentat informațiile minime prevăzute de normele legale pentru a face dovada scopului și locului exact al deplasării acestor autoturisme, ceea ce a făcut imposibilă stabilirea faptului că autovehiculul a fost utilizat exclusiv pentru activitatea economică a societății, iar obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată este să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

De altfel, prin contestația formulată petenta recunoaște faptul că nu a întocmit foi de parcurs și ordine de deplasare.

De asemenea trebuie subliniat faptul că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) și (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei și să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru acest capăt de cerere.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“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.(...)*”

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.*

*Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)*

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții 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.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei, iar în situația în care petenta pretinde acordarea integrală a dreptului de deducere a TVA, are obligația legală de a justifica acest drept, respectiv de a prezenta documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs cu elementele minimale prevăzute de legislația în cauză citată mai sus, respectiv: *“...cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs”*.

De asemenea obligativitatea eliberării foilor de parcurs la momentul deplasării vehiculelor decurge din Hotărârea nr. 1391/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG nr.195/2002 privind circulația pe drumurile publice, anexa 1 art.27 alin.2 lit.b:

*“Proprietarul de autovehicul sau remorcă, cu domiciliul sau reședința în România, este obligat să elibereze foaie de parcurs sau ordin de serviciu pentru vehicule care se deplasează în cursă.”*

iar petenta avea obligația eliberării foilor de parcurs la momentul deplasării vehiculului în cursă.

Se retine ca petenta, nu a prezentat nicio foaie de parcurs, fără de care nu se poate determina realitatea celor afirmate în contestație cu privire la utilizarea exclusivă a autoturismului în cauză în interes de serviciu, în condițiile în care din analiza acestora ar fi reieșit elemente de identificare a unității emitente și nicio ștampilă de confirmare a destinației.

Ca urmare, foile de parcurs trebuie să conțină informații privind scopul și locul deplasării care să justifice utilizarea vehiculului exclusiv în scopul activității sale economice.

Pe cale de consecință susținerea petentei că s-a aceste autovehicole au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice, mijloace de transport marfa, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei fiind o simplă afirmație pro-cauza, câtă vreme nu este justificată cu foi de parcurs și alte documente justificative întocmite în condițiile legii.

De altfel, în mod constant Curtea de Apel Timișoara au statuat asupra acestui mod de interpretare al normelor legale fiscale, stabilind în mod definitiv că limitarea specială a dreptului de deducere vizează tocmai acele autoturisme folosite în interesul activității taxabile, cu excepțiile anume enumerate în textul articolului (a se vedea soluția pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în Dosarul nr.3630/108/2011)

În consecință, se reține că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației, documente din care să rezulte că autovehiculele pentru care a utilizat combustibilul și piesele de schimb auto achiziționate, precum și celelalte taxe (avans + rate leasing), au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, respectiv foi de parcurs întocmite pentru fiecare autoturism, ordine de deplasare, deconturi de cheltuieli, cărți de identitate ale autoturismelor cu destinație specială, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, documente care să combată și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere TVA suplimentară în sumă totală de ... lei aferente unor cheltuieli cu combustibil piese de schimb auto și avans respectiv ratele de leasing pentru autoturisme.

***Cu privire la ajustarea TVA aferenta stocului de marfa constatat lipsa la inventarierea patrimoniului societatii la 31.12...9, in suma totala de ... lei.***

**In fapt**, din verificarile efectuate, respectiv din balanta de verificare intocmita la 31...9, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea petenta a inregistrat un stoc de marfa la pret de achizitie in valoare de ... lei, iar in luna decembrie 2019 nu a inregistrat venituri din vanzarea marfurilor.

Urmarea faptului ca stocul de marfa nu a fost asigurata si nu mai exista din cauze care nu sunt imputabile unor persoane fizice organele de inspectie fiscala au considerat ca suma inregistrata in balanta de verificare la 31...9 in debitul contului 371 "Marfuri" de ... lei, reprezinta o lipsa in gestiune pentru care unitatea avea obligatia sa ajusteze TVA dedusa deoarece a dedus si inregistrat TVA dedusa in evidenta contabila la data efectuarii achizitiilor intracomunitare de marfuri, motivat de faptul ca acestea nu au fost comercializate si nici nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale unitatii.

**In drept**, Legea nr. 227/2015 prevede:

*“ART. 270 - Livrarea de bunuri*

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

*ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) operațiuni taxabile;*

*ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;*

*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:*

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

*(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:*

*a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;*

*ART. 308 - Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare*

*(1) Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.”*

In explicitarea acestor prevederi legale HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, arata:

*“ Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*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.*

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

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

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca nu se fac ajustări ale taxei deductibile în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate dacă degradarea calitativa a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și pentru care se face dovada ca bunurile au fost distruse precum și în cazul perisabilităților în limitele stabilite de lege.

În speta, după cum s-a arătat și mai sus, societatea contestatoare nu a efectuat inventarierea anuală a stocului de marfa, nu a constatat marfa lipsă în gestiune printr-un proces verbal, nu a întocmit o situație cu perisabilitățile rezultate urmare recepționării marfurilor sau desfacerii

acestora prin unitatile cu amanuntul, in limitele legale, aprobata de administratorul societatii.

Tratamentul fiscal in ceea ce priveste lipsa la inventar a stocurilor este acela ca, pe baza inventarierii, se va ajusta obligatoriu taxa pe valoare adaugata deductibila aferenta stocurilor, respectiv se va anula total/partial deducerea exercitata initial. Aceasta ajustare se va evidentia in decontul de taxa din perioada fiscala in care a intervenit inventarierea stocurilor si constatarea lipsei la inventar.

De asemenea, in cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate, societatea trebuie sa dovedesca cu documente ca bunurile au fost propuse spre casare din cauze obiective si de asemenea sa faca dovada ca acestea au fost distruse.

De asemenea, art. 326 alin.2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal prevede faptul ca:

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

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine faptul ca societatea petenta pentru marfurile constatate lipsa in gestiune si care au fost achizitionate intracomunitar nu a facut dovada ca acestea au fost destinate unor operatiuni taxabile asa cum prevede art. 297 alin.2 lit.a si art. 299 alin 1 lit.a din Codul fiscal, iar conform art. 308 din acelasi act normativ, persoana care efectueaza o achizitie intracomunitara de bunuri este obligata la plata taxei.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei aprecierile petentei conform carora legiuitorul ar trebui sa ia in calcul si perisabilitatile legate de flori, in vederea acoperirii costurilor ridicate inregistrate de catre agentii economici care desfasoara activitati de acest fel, intucât petenta avea la dispozitie parghii si mijloace pentru a ajusta stocul de marfa cu situatia reala, dar nu a intocmit si prezentat documente in acest sens.

Astfel, nu s-au întocmit niciun fel de documente justificative pentru descărcarea mărfurilor perisate din gestiune, documente care să ateste data constatării perisabilității, cantitatea și tipul de marfă perisată, nu s-a efectuat inventarierea patrimoniului și valorificarea acestuia, desi petenta avea obligatia legala sa o faca.

De asemenea, petenta se afla intr-o confuzie atunci cand afirma ca organele de inspectie fiscala au impus o dublare a obligatiei fiscale, o data raportat la achizitia de flori si inca o data la perisabilitatile de flori, deoarece nu s-a dublat TVA calculata pentru lipsa in gestiune a marfurilor cu TVA calculata pentru achizitiile intracomunitare de bunuri, cele doua situatii fiind distincte si diferite asa dupa cum rezulta din continutul raportului de inspectie fiscala;

Astfel, pentru achizitiile intracomunitare efectuate de petenta in perioada octombrie 2017 - septembrie 2018 s-a determinat suplimentar TVA deoarece s-a depasit plafonul de scutire de ... lei de la plata TVA, deci din alt motiv fata de TVA ajustata la stocul de marfa, marfa care se presupune ca a fost valorificata pana la data de 31....9, cand s-a constatat lipsa in gestiune a acesteia.

In cazul achizitiilor intracomunitare efectuate dupa data de 01.10.2018, data de la care petenta s-a inregistrat in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala au considerat ca petenta nu are drept de deducere a TVA deoarece nu a efectuat plata taxei la organele fiscale ci a evidentiat in decontul de TVA taxa aferenta, atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, insa taxa este deductibila in limitele si in conditiile stabilite la art.297 – 299 din Codul fiscal.

Avand in vedere ca petenta nu a indeplinit conditiile prevazute de lege privind dreptul de deducere a TVA, aceasta trebuia sa colecteze TVA fiind persoana obligata la plata TVA in Romania si nu are drept de deducere a TVA aferenta achizitiei unor bunuri pentru care nu se face dovada ca au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile si nici in beneficiul sau.

Mai mult, trebuie subliniat faptul că petenta nu a prezentat nici organelor de inspectie fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) si (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei și să combată constatările organelor de inspectie fiscală pentru acest capăt de cerere.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“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.(...)*”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.*

*Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)*

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții 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.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere TVA suplimentară în sumă totală de ... lei cu privire la ajustarea TVA aferenta stocului de marfa constatată lipsa la inventarierea patrimoniului unitatii.

***Cu privire la TVA dedusa in suma de ... lei, aferenta facturilor emise de SC S SRL Craiova.***

**In fapt,** din verificarea documentelor puse la dispozitie de societatea petenta, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in perioada 01.10.2018 - 31....9 petenta a achizitionat de la SC S SRL Craiova diverse materiale consumabile in valoare totala de ... lei, pentru care a dedus TVA in suma de ... lei, reprezentand suluri plasa, burete, cutii, spray colorant, fiole flori, role materiale, pungi pliuri si alte materiale

consumabile, înregistrate inițial în conturile 3021 "Materiale auxiliare" și/sau 3028 "Alte materiale consumabile" și ulterior pe costuri de exploatare

Organele de inspectie fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în suma de ... lei aferentă achizițiilor de ornamente de la SC S SRL Craiova deoarece o parte din acestea, respectiv 50%, s-au depreciat și nu au mai putut fi valorificate.

Cu privire la neacordarea deductibilității integrale a TVA, generată de relația contractuală cu SC S SRL Craiova, în valoare de ... lei, petenta consideră că nedreaptă opinia organelor de inspectie fiscală, deoarece SC X SRL suportă costul acestor materiale consumabile în mod justificat, în îndeplinirea obiectului său de activitate.

Contestatarul afirmă că oferă aceste consumabile, în mod gratuit clienților, în vederea unei bune relații de afaceri, odată cu marfa livrată. Totodată, învederează faptul că aceste consumabile se degradează în mod natural în depozitul societății, având în vedere faptul că acestea sunt confecționate din hartie, plastic, plasa, etc.

**În drept**, referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei de către o persoană înregistrată în scopuri de TVA sunt incidente dispozițiile art. 297, alin. (2), lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

*a) operațiuni taxabile;*

*art. 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;”*

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.

În speță, din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, considerând că operațiunile în speță nu au la bază documente care să îndeplinescă condițiile cerute de lege, pentru a fi considerate documente justificative care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate .

Se retine faptul ca tocmai pentru ca a utilizat consumabilele furnizate de SC S SRL in vederea vanzarii florilor, desi petenta nu a facut dovada ca acestea sunt folosite numai in folosul societatii, nu a pus la dispozitie documente sau inscrieri in acest sens, organele de inspectie fiscala, au acordat drept de deducere a TVA in procent de 50 %, tinand cont si de cele mentionate de conducerea societatii in nota explicativa, respectiv administratorul societatii care a precizat ca :

*"Consumabilele achizitionate au fost oferite bonus clientilor impreuna cu trandafirii vanduti in proportie de 50%. Restul de 50% au fost achizitionati ca stoc pentru anul 2020 dar s-au deteriorat in depozit"*

In conformitate cu prevederile art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„art. 113 Obiectul inspecției fiscale*

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

De asemenea, incidente sunt și prevederile art. 6 și art. 7 și din același act normativ, care precizează:

*„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.”*

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.”*

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 Inzo se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 Rompelman, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE)

nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 Inzo, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

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

De asemenea, se reține că proba (dovada) achiziției bunurilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura operațiunii, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu achiziția efectuată și cu specificul activității desfășurate.

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

Mai mult, societatea nici în timpul inspecției nici la formularea contestației nu justificat cu documente, în ce scop au fost achiziționate bunurile, unde și cum au fost utilizate, ori dacă acestea s-au depreciat și nu mai pot fi valorificate

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



cadrul căii administrative de atac, motiv pentru care neprobarea cu documente a susținerilor din contestație determină respingerea acesteia.

Prin urmare, având în vedere toate cele prezentate anterior, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere reprezentând TVA stabilita suplimentar în sumă totală de ... lei.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

#### D E C I D E :

- *Respingerea ca nenemotivată* a contestației depusă de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ...12.03.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ...13.03.2020, pentru suma totală de ... lei, reprezentând TVA.

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ...12.03.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ...13.03.2020, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând TVA.

- Decizia se comunică la:

- societatea X SRL;

-A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,