

**DECIZIE NR. .... din 18.01.2022**  
privind soluționarea contestației formulate de societatea XX S.R.L.,  
înregistrată la D.G.R.F.P. YY sub nr. XXX/08.10.2021

Serviciul Soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. YY a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice YY, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. YY sub nr. XXX/08.10.2021, cu privire la contestația formulată de societatea XX S.R.L., CIF 11111111, cu domiciliul fiscal în sat XX, comuna XX, CP 307047, Agromec XX, secția XX, jud. XX.

Contestația formulată de societatea XX S.R.L. a fost înregistrată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice YY sub nr. HDG\_AIF XX/30.09.2021.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății, d-na XX, administrator, în conformitate cu prevederile art. 269 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice, fără să precizeze numărul deciziei și suma contestată.

Prin Adresa nr. XXX/08.10.2021, transmisă petentei, s-a solicitat, în temeiul art. 269 din Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să precizeze obiectul contestației.

Răspunsul a fost transmis prin Adresa depusă, prin poștă, de către XXS.R.L. înregistrată sub nr. XX-DGR XXX/22.10.2021 și cuprinde:

- obiectul contestației „*Baza impozabilă stabilită suplimentar .... lei și impozit, taxa, contribuție stabilită suplimentar .... lei pentru perioada 01.10.2015-31.12.2017 pentru care în deducere, organul fiscal investit în emiterea Deciziei de impunere nr. XXX 601 se folosește de decontul D300 cu opțiune de rambursare INTERNT-20000000-2021 din 21.07.2021 stabilind obligații fiscale suplimentare și pentru baza impozabilă .... lei, apreciind .... lei TVA suplimentar și respins la rambursare, pe considerentul că societatea nu a înregistrat venituri.*”.

Drept urmare, D.G.R.F.P. XX, prin Serviciul Soluționare Contestații, urmează a se investi cu soluționarea contestației formulate împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. XXX 601/27.08.2021*, prin care s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de....lei.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin poștă, prin semnătură) **06.09.2021** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. XXX 601/27.08.2021, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **30.09.2021** și înregistrată la A.J.F.P. YY sub nr. XX\_AIF XX/30.09.2021.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice YY este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta XX S.R.L..

**I. XX S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. XXX 601/27.08.2021, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice YY, pentru următoarele motive de fapt și de drept:**

**I.1.** Decizia de impunere încalcă prevederile art. 1 din OMF 1950/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice privind modul de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată privind componenta analitică pentru furnizori, cu sumele aferente fiecăruia introduse pe conturi conform Legii contabilității nr. 82/1991, OMFP nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

Petenta menționează că *"organul fiscal a înregistrat soldul sumei negative de tva la sfârșitul perioadei de raportare rândul 46 din D300 -Decont de taxa pe valoarea adăugată sub opțiunea rambursării soldului, direct la obligații fiscale stabilite suplimentar, pe motivul că societatea nu îndeplinește condițiile legale pentru deducerea TVA în suma de .... lei."*

Încadrând soldul din D300 în "date privind creanța fiscală, folosind conținut din Legea nr. 227/2015, art.297 alin.4 lit.a) - citat *"astfel achizițiile efectuate de societate sunt de la persoane juridice de pe teritoriul național în contradictoriu cu aliniatul-CITAT" ,în perioada 01.01. 2018-30.06.2021 societatea nu a mai efectuat operațiuni taxabile din punctul de vedere al TVA"*, din Raportul de inspecție fiscală.

Petenta precizează că nu există cont de TVA suplimentară în Legea contabilității nr 82/1991 și drept urmare, aliniatul (4) *"Orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate a) operațiunii taxabile"*, al art. 297 din Legea nr.227/2015 privește doar conturile de Venituri clasa 7, ci nu ilegalitatea de a deduce TVA de recuperat.

**I.2.** Petenta menționează următoarele: *"În susținerea motivelor din Nota explicativă privind desfășurarea activității economice de livrare de bunuri și prestare de servicii, operațiuni impozabile din punctul de vedere al TVA din trimestrul al II-lea al anului 2016 până în prezent, anexam copia intitulată Adendum nr.1 la contractul economic nr.11/22.03.2016 dintre părțile Regia Națională a Pădurilor - Direcția Silvică xx nr.XX/12.04.2016 și XXS.R.L. privind prelungirea termenului de livrare a sortimentelor contractate, datorită nefuncționalității aplicației de urmărire on-line a programului „WOOD TRACKing” privind eliberarea avizelor de expediție. Problema nerezolvată de partea vânzătoare, finalizată prin rezilierea contractului și stornarea valorică a cantității contractate (copii în anexă). Drept urmare, activitatea de intermediere la clasa Caen cod 4613 produce - generează costuri fără înregistrare de venituri, incident repetat care poate fi interpretat altfel de celălalt administrator, asemenea art.22 din Actul constitutiv citat - excluderea unui asociat din societate în cazul în care asociatul respectiv desfășoară activități ce aduc prejudicii societății."*

I.3. In cuprinsul acestui punct petenta menționează următoarele: „XX S.R.L. continuă sa deducă taxa aferenta achizițiilor, pentru că nu a declarat încetarea activității. Am declarat doar venituri 0 prin Declarația 094, administrarea activității. privindu-mă direct, de evitare a problemelor privind riscul cheltuielilor care nu sunt prevăzute în contractele cu Direcțiile Silvice,acelea de a nu acorda despăgubiri și penalități cu ocazia stornării avansurilor percepute drept garanții contractuale.”

În continuare petenta menționează că depune „copia Sentinței Civile nr..../2018 eliberată de Judecătoria XX privind situația de fapt a terenului proprietatea SC XX S.R.L. ocupat la jumătate de construcțiile Enel Distribuție SA, prin care se stabilește clar o alta forma de favorizare a art.22 din Actul Constitutiv al SC XXS.R.L., prin prisma Raportului de Evaluare nr.75/25.03.2019 (copie în anexa), cheltuieli constituite privind Rezultatul EVALUĂRII, unde se regăsește doar Spațiul Industrial”.

I.4. Petenta precizează următoarele: „Prin Înștiințarea privind încheierea Inspecției Fiscale privind activitatea societății sub cod 4613 clasa CAEN, în condițiile deschiderii unei Sesiuni de Comunicări privind a doua parte din an, XX S.R.L. a anunțat on-line venituri sub cod 1618 din clasa Caen. Și anexam balanța de verificare la luna august 2021, mișcare la contul 411 Clienți, urmând ca pana la 25 octombrie 2021 sa depunem Declarația 100 privind impozitul de 3% pe venitul microîntreprinderilor și pe care o vom anexa ulterior, după închiderea lunii septembrie 2021”.

I.5. De asemenea petenta aduce la cunoștință că „ Administrația Finanțelor Publice a Municipiului XX, Serviciul de colectare și depunere a taxelor contribuabililor unde XX S.R.L. are Dosarul fiscal nr. ...., a eliberat în data de 21 iulie 2021 Notificarea cu nr. ....privind prelungirea termenului de soluționare a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare și în data de 22 iulie 2021 Nota de Constatate nr. .../22.07.2021( copii în anexa). În fapt, conform documentelor justificative verificate de administratorul în funcție - economist XX privind TVA în valoare de .... lei cu opțiunea de rambursare din D300 deus la data de 21.07.2021, îndeplinește condițiile legale de recuperat, cu Atenționări de tip A validări globale, atenționare regula 98 Rândul 40 eronat (copie recipisa de depunere în anexa).

Pentru perioada fiscală din 12/2017 înregistrată la ghișeu sub nr. XX-...-2018 din 19/01/2018 și a analizei de risc s-a aprobat la rambursare suma de .... lei conform Deciziei de Rambursare nr. ,,/22.01.2018( copie în anexa).”

Documentele noi depuse de contestatar în susținerea cauzei (enumerare):

- Adendum nr.1 la contractul economic nr.11/22.03.2016 dintre părțile Regia Națională a Pădurilor- Direcția Silvică xxnr.11241/12.04.2016 și XXS.R.L. ;
- Factura nr.../30.06.2016;
- Copia Sentinței Civile nr..../2018 eliberata de Judecătoria XX privind situația de fapt a terenului proprietatea XX S.R.L.;
- Balanta de verificare la 31.08.2021;
- Notificarea cu nr. .... privind prelungirea termenului de soluționare a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare;
- Nota de Constatate nr. XX/22.07.2021
- Copie recipisa de depunere decont TVA, D 300 deus pentru perioada de raportare 06.2021, la data de 21.07.2021, din care rezultă că „Nu există erori de validare Atenționări:

A: validări globale,  
atenționare regula: 98: Rândul 40 eronat”

- Decont de TVA pentru perioada de raportare iunie 2021 și  
-Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat (100 pentru luna septembrie 2021).

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. XXX 373/27.08.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.XXX 601/27.08.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii XXX, au constatat următoarele:**

Inspecția fiscală a fost demarată în baza Avizului de inspecție fiscală nr. XXX / 03.08.2021 și acțiunea de inspecție fiscală a fost înscrisă în Registrul unic de control al societății la poziția nr. 8/09.08.2020, aceasta a cuprins perioada, astfel:

- **01/01/2018-30/06/2021** în baza Decontului de TVA cu opțiune de rambursare- INTERNT-200000-2021 -21/07/2021 cu control anticipat, suma solicitată fiind de .... lei și

- **01/10/2015-31/12/2017** în baza Decontului de TVA cu opțiune de rambursare XX-287-2018 -19/01/2018 cu control ulterior, suma solicitată fiind de .... lei.

În perioada **01.01.2018-30.06.2021**, societatea nu a mai desfășurat activitate economică și nu a mai efectuat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Din verificările efectuate, organele de inspecție au constatat că, în perioada 01.01.2018-30.06.2021, conform Deconturilor de TVA, cod 300, a jurnalelor de cumpărări și vânzări și a documentelor justificative puse la dispoziție de XX S.R.L. cuantumul TVA deductibilă înregistrată în evidentele contabile și dedusa prin deconturile de TVA cod 300 este în suma totală de .... lei.

În aceeași perioadă, cuantumul TVA colectată aferentă activității desfășurate este în suma totală de 0 lei, societatea nu a înregistrat venituri aferente activității declarate.

În conformitate cu prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *“(4)Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;(...)”*

Prin Nota explicativă din data de 17.08.2021, la întrebarea nr.1 pusă de organele de inspecție fiscală :

*„Va rugăm să precizați motivele pentru care societatea XX S.R.L. XX nu a mai desfășurat activitate economică, respectiv nu a mai livrat bunuri și nu a mai prestat servicii, operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, din trimestrul II al anului 2016 până în prezent”*, administratorul societății XX S.R.L. XX dna. XXX a răspuns:

*„Pentru că codul 4613 din clasa CAEN reprezintă o activitate preponderentă încadrată la risc fiscal mare.”*

Deoarece, în perioada 01.01.2018 - 30.06.2021, XX S.R.L. nu a efectuat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA și a temeiului de drept menționat anterior, organele de inspecție au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile legale pentru deducerea TVA în sumă de .... lei, suma stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

În perioada **01/10/2015-31/12/2017**, societatea a desfășurat activitate de natură intermediară comerțului cu material lemnos, conform cod CAEN 4613, iar din

trimestrul III 2016, societatea nu mai efectuează operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Cu referire la TVA stabilită suplimentar, pentru perioada 01.07.2016-31.12.2017:

Din verificările efectuate, s-a constatat ca în această perioadă, 01.07.2016-31.12.2017, conform deconturilor de TVA cod 300, a jurnalelor de cumpărări și vânzări și a documentelor justificative puse la dispoziție de XX S.R.L. , cuantumul TVA deductibilă înregistrată în evidențele contabile și dedusa prin deconturile de TVA cod 300 este în suma totală de .... lei.

În aceeași perioadă, cuantumul TVA colectată aferentă activității desfășurate a fost în suma totală de 0 lei, societatea neînregistrând venituri aferente activității declarate.

Organele de inspecție au menționat că societatea a declarat în cuprinsul decontului de TVA cod 300, TVA colectată în suma de X lei, însă din verificările efectuate, s-a constatat ca aceasta sumă este aferentă unei achiziții pentru care societatea verificată era obligată la plata taxei (taxare inversă).

Prin Nota explicativă din data de 17.08.2021, la întrebarea nr.1 „*Vă rugăm să precizați motivele pentru care XX S.R.L. nu a mai desfășurat activitate economică, respectiv nu a mai livrat bunuri și nu a mai prestat servicii, operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, din trimestrul II al anului 2016 până în prezent*”, administratorul XX S.R.L. , dna. XXX a răspuns: „*Pentru ca codul 4613 din clasa CAEN reprezintă o activitate preponderantă încadrată la risc fiscal mare.*”

În conformitate cu prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) operațiuni taxabile;(...)*”

Deoarece, în perioada 01.07.2016 - 31.12.2017, XX S.R.L. nu a efectuat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA și a temeiului de drept menționat anterior, organele de inspecție au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile legale pentru deducerea TVA în sumă de .... lei, suma stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

Drept urmare a faptului că, începând cu data de 01.07.2016, XX S.R.L. nu a mai efectuat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA și a temeiului de drept menționat anterior, organele de inspecție au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile legale pentru deducerea TVA în suma de....lei (....+.....).

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

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de....lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal această obligație fiscală, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea**

**stabilită prin decizia contestată, iar societatea nu a făcut dovada achiziției / prestării în scopul realizării de operațiuni taxabile.**

În fapt, organele de inspecție au constatat din verificarea documentelor puse la dispoziție că, în perioada 01.07.2016 - 30.06.2021, societatea XX S.R.L. nu a mai desfășurat activitate economică .

În perioada **01.07.2016 - 31.12.2017**, conform deconturilor de TVA cod 300, a jurnalelor de cumpărări și vânzări și a documentelor justificative puse la dispoziție de societatea XX S.R.L. , quantumul TVA deductibilă înregistrată în evidențele contabile și dedusă prin deconturile de TVA cod 300 este în sumă totală de .... lei.

În această perioadă, quantumul TVA colectată aferentă activității desfășurate este în sumă totală de 0 lei, societatea neinregistrând venituri aferente activității declarate.

Organele fiscale menționează că societatea a declarat în cuprinsul decontului de TVA cod 300 TVA colectată în sumă de 6 lei, însa din verificările efectuate, s-a constatat ca aceasta suma este aferenta unei achiziții pentru care societatea verificata era obligata la plata taxei (taxare inversă).

**Aferent trimestrului II 2021**, societatea a depus la organul fiscal teritorial decontul de TVA cod 300 înregistrat sub nr.INTERNT-20000000-2021/21.07.2021, prin care a solicitat rambursarea sumei negative de TVA în quantum de .... lei, decont transmis spre soluționare cu control anticipat.

Organele de inspecție au constatat ca în perioada 01.01.2018-30.06.2021, conform Deconturilor de TVA, cod 300, a jurnalelor de cumpărări și vânzări și a documentelor justificative puse la dispoziție de XX S.R.L. , quantumul TVA deductibila înregistrată în evidențele contabile și dedusa prin deconturile de TVA cod 300 este în suma totala de .... lei.

În aceeași perioada, quantumul TVA colectata aferenta activității desfășurate este în suma totala de 0 lei, societatea neînregistrând venituri aferente activității declarate.

Prin Nota explicativă din data de 17.08.2021, data în baza prevederilor art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la întrebarea nr.1:

*„Vă rugăm sa precizați motivele pentru care XX S.R.L. XXnu a mai desfășurat activitate economica, respectiv nu a mai livrat bunuri și nu a mai prestat servicii, operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, din trimestrul II al anului 2016 până în prezent”*,

administratorul XX S.R.L. Chizătău, dna. XXX a răspuns: *„Pentru că codul 4613 din clasa CAEN reprezintă o activitate preponderentă încadrată la risc fiscal mare.”*

**Petenta susține că:**

- nu exista cont de TVA suplimentară în Legea contabilității nr.82/1991 și drept urmare aliniatul (4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal citat de organele de inspecție este în contradictoriu cu exprimarea " în perioada 01.01. 2018-30.06.2021 societatea nu a mai efectuat operațiuni taxabile din punctul de vedere al TVA", din Raportul de inspecție fiscală și că acest aliniat privește doar conturile de venituri clasa VII și nu ilegalitatea de a deduce TVA de recuperat;

- a beneficiat de Contractul economic nr.11/22.03.2016 dintre părțile Regia Națională a Pădurilor- Direcția Silvică xx nr.11241/12.04.2016 și XXS.R.L. privind prelungirea termenului de livrare a sortimentelor contractate, datorită nefuncționalității aplicației de urmărire on-line a programului „WOOD TRACKing” privind eliberarea avizelor de expediție. Problema nu a fost rezolvată de partea vânzătoarei și s-a finalizat prin rezilierea contractului și stornarea valorică a cantității contractate, drept urmare activitatea de intermediere la clasa CAEN Cod 4613 produce costuri fără înregistrare de venituri;

- continuă să deducă TVA aferentă achizițiilor deoarece nu a declarat încetarea activității. și de evitare a problemelor privind riscul cheltuielilor care nu sunt prevăzute în contractele cu Direcțiile Silvice, acelea de a nu acorda despăgubiri și penalități cu ocazia stornării avansurilor percepute drept garanții contractuale;

- prin înștiințarea privind încheierea inspecției fiscale privind activitatea societății sub cod 4613 clasa CAEN, în condițiile deschiderii unei Sesiuni de Comunicări privind a doua parte din an, XX S.R.L., a anunțat on-line venituri sub cod 1618 din clasa CAEN în luna august 2021 pentru care a și depus Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat (100 pentru luna 9 2021).

**În drept, în speță sunt incidente următoarele prevederi art. 297 alin.(4) lit a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

„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;(...)*”

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompleman, Curtea a stabilit că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii***, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică ***autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei*** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

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

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru achiziții se reține că ***deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul***

**de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente necesitatea achiziționării acestor achiziții și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

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

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

- **Art. 6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1999, republicată cu modificările și completările ulterioare**, conform căruia:

*“(1) Orice operațiune efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

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

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că potrivit reglementărilor contabile emise în baza Legii contabilității nr.82/1991, lege care prevede că evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

- **Art. 6 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare**, conform căruia:

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

Astfel, se reține că prevederile legale mai sus citate, statuează că la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare. Prevederile legale mai sus citate lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și faptul că aprecierea de a apela la serviciile unui expert aparține tot organelor de inspecție fiscală.

- **Art. 58 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare**, conform căruia:



*„art. 58 Obligația de a furniza informații*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.*

*(2) Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris. În cerere organul fiscal trebuie să specifice natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.”*

Se reține deci că prevederile codului de procedură fiscală nu limitează documentele care ar urma să fie prezentate de contribuabil la control doar la documentele obligatorii a se întocmi în conformitate cu legislația fiscală și contabilă, ci precizează că plătitorul/contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri și să furnizeze organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.

**Pct. 57 alin (2) și (3) din OMFP nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate**, textul acestora dispunând că, în materie, sa se tina seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii, și nu numai de forma juridică a acestora, precum și înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni:

*“(...) (2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.*

*(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”*

**Art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare**, prevede următoarele: *“Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”;*

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

*„Art. 249*

*Sarcina probei*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevazute de lege.*

Art. 250

*Obiectul probei și mijloacele de proba*

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul 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 contestatorului.

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

**Art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:**

*“Inspekția 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”.*

Luând în considerare constatările organelor de inspekție fiscală, motivele prezentate de XX S.R.L., documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. În perioada 01.07.2016 - 30.06.2021, s-a constatat, conform deconturilor de TVA cod 300, a jurnalelor de cumpărări și vânzări și a documentelor justificative puse la dispoziție că societatea XX S.R.L., deși nu a mai desfășurat activitate, a dedus TVA în sumă de....lei.

**TVA dedusă este aferent achizițiilor de diverse materiale consumabile de la persoane juridice de pe teritoriul național, însă societatea nu a efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile din punct de vedere al TVA, astfel încât să justifice deducerea TVA ca fiind în scopul efectuării de operațiuni taxabile și nici nu a demonstrat că achizițiile sunt aferente realizării de operațiuni taxabile-**

2. Cu privire la afirmația petentei că „nu există cont de TVA suplimentar în Legea contabilității nr.82/1991 și drept urmare aliniatul (4) citat „Orice persoană impozabilă are drept să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate: a) operațiunii taxabile, al art.297 din Legea nr.227/2015 privește doar conturile de venituri- clasa 7 ci **NU ILEGALITATEA DE A DEDUCE TVA DE RECUPERAT**”, aceasta nu subzistă, întrucât **art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal nu prevede excepții cu privire la dreptul de deducere al TVA ca fiind aplicabil doar conturilor de venituri clasa 7.**

Mai mult decât atât, Titlul VII, pct.67 alin.(1) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, prevede că: „Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate

în amonte. **Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.”**

**3. În ce privește Contractul încheiat cu RNP Direcția Silvica XX, acesta nu a produs efecte economice,** fapt rezultat chiar din afirmațiile petentei în cuprinsul contestației: *“datorită nefuncționalității aplicației de urmărire on-line a programului „WOOD TRACKing” privind eliberarea avizelor de expediție. Problema nerezolvată de partea vânzătoare, finalizată prin rezilierea contractului și stornarea valorică a cantității contractate (copii în anexa).”*

Astfel, se constată ca afirmațiile petentei și documentele prezentate nu sunt de natura să modifice constatările prezentate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, dat fiind faptul că relațiile comerciale între RNP Direcția Silvica xxși XX S.R.L. nu s-au concretizat, iar societatea ar fi putut oricând efectua operațiuni taxabile în relația cu alți parteneri, nefiind constrânsă exclusiv de acest contract încheiat cu RNP Romsilva.

**4.Referitor la riscul cheltuielilor și situația de fapt a terenului proprietate a XX S.R.L., menționăm următoarele:**

Referitor la afirmația „XX S.R.L. continua sa deducă taxa aferenta achizițiilor, pentru ca nu a declarat încetarea activității. Am declarat doar venituri 0 prin Declarația 094, administrarea activității privindu-ma direct, de evitare a problemelor privind riscul cheltuielilor care nu sunt prevazute în contractele cu Direcțiile Silvice. Acelea de a nu acorda despăgubiri și penalități cu ocazia stornării avansurilor percepute drept garanții contractuale”, menționăm că neîncetarea desfășurării activității unei persoane impozabile nu conferă dreptul de deducere al TVA în situația în care persoana impozabila nu livrează bunuri sau servicii taxabile.

Cu privire la „copia Sentinței Civile nr.XX/2018 eliberata de Judecătoria XX privind situația de fapt a terenului proprietatea SC XX S.R.L. ocupat la jumătate de construcțiile Enel Distribuție SA, prin care se stabilește clar o alta forma de favorizare a art.22 din Actul Constitutiv al SC XXS.R.L., prin prisma Raportului de Evaluare nr.75/25.03.2019 (copie în anexa), cheltuieli constituite privind Rezultatul EVALUĂRII, unde se regăsește doar Spațiul Industrial”, se concluzionează ca acest document nu este relevant speței care face obiectul contestației și nu este de natura sa modifice constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală.

**5.Referitor la înregistrarea de venituri în luna august 2021,** deoarece în perioada 01.07.2016 - 30.06.2020, societatea nu a realizat operațiuni taxabile, nu a colectat TVA și nici nu a demonstrat intenția de a derula operațiuni taxabile, astfel încât sa poată beneficia de deducerea TVA aferenta achizițiilor efectuate, conform prevederilor Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, nu este de natura sa modifice constatările consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, întrucât nu este aferenta perioadei verificate, respectiv 01.10.2015 - 30.06.2021.

6. Referitor la documentele transmise de SFM XX, afirmațiile petentei cu privire la Notificarea nr.3XXXXXXX privind prelungirea termenului de soluționare a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare și Nota de Constatare nr. 5991/22.07.2021 transmise de SFM XX, precum și anexarea lor în copie la contestație nu sunt de natura sa acorde drept de deducere a TVA în speță de față, acestea fiind în fapt documente întocmite și transmise contribuabilului conform procedurilor în vigoare.

Mai mult, simpla afirmație a contestatarii ca „TVA în valoare de .... lei cu opțiunea de rambursare din D300 de la data de 21.07.2021, îndeplinește condițiile legale de recuperat, cu Atenționări de tip A validări globale, atenționare regula 98 Rândul 40 eronat” nu subzistă în speță de față, date fiind motivele de fapt și temeiurile de drept menționate mai sus.

Astfel, întrucât XX S.R.L. nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația formulată de societatea XXS.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. XXX 601/27.08.2021 pentru suma de....lei, reprezentând TVA .

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

#### DECIDE:

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de petenta XX S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. XXX 601/27.08.2021 pentru TVA în sumă de....lei.

- prezenta decizie se comunică :
  - societății XXX S.R.L. ;
  - AJFP YY - Inspecție fiscală

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul XX în termen de 6 luni de la data comunicării.

**XX  
APROBAT,  
DIRECTOR GENERAL**