

DECIZIE nr. 3749 / 28.11.2017

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X ... SRL înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /18.09.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad –Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF ... /28.08.2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /18.09.2017, a procedat la soluționarea contestației depusă de

Societatea X ... SRL
CUI: RO ... ,
cu sediul în Arad, str. ... , nr. ..., ap. ..., jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Inspecția Fiscală sub nr. ARG_AIF ... /17.08.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /18.09.2017.

Societatea X ... SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F- .../07.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../07.07.2017, solicitând anularea în tot a deciziei de impunere.

Suma totală contestată este în quantum de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, administrator ... , așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. .../2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ atacat fiind comunicat petentei, prin remitere sub semnătură, la data de 10.07.2017.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării actului administrativ fiscal atacat pentru următoarele motive:

1. Aspecte de ordin procedural:

Pe cale de excepție, invocă nulitatea absolută a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../07.07.2017 și a Deciziei de impunere nr. F- .../07.07.2017, pentru lipsa semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, în speță a consilierului .../... -... , în condițiile în care în cuprinsul celor două acte administrative, în locul semnăturii acestuia este înscrisă prescurtarea CO deși „acesta a fost prezent în timpul controlului fiscal și până la finalizarea acestuia.”

În motivarea legală a excepției, petenta invocă dispozițiile art. 49 (1) lit. b) din Legea nr. .../2015 privind Codul de procedură fiscală și respectiv prevederile Ordinului ANAF nr. 3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la Persoane juridice, Anexa 2, Cap. I, alin.1.

Petenta invocă Decizia Curții Constituționale nr. 443/2013 care statuează faptul că lipsa elementelor prevăzute la art. 46 din OG nr. 9.../2003 (în speță art. 49 din Noul Cod de procedură fiscală), duc la constatarea nulității absolute a actului administrativ atacat.

În sprijinul admiterii acestei excepții, invocă Decizia nr. .../30.04.2015 emisă de DGRFP București privind soluționarea unei contestații, din al cărui conținut citează partea referitoare la aspectele teoretice care vizează nulitatea absolută/relativă.

De asemenea, petenta face trimitere la jurisprudența instanței naționale, respectiv opinia domnului Dr. ... -... .., judecător la Curtea de Apel Cluj, solicitând admiterea excepției formulate și constatarea nulității absolute a actelor emise de organul de inspecție fiscală conform art. 276 alin. (6) din Legea nr. .../2015 privind Codul de procedură fiscală.

2. Aspecte referitoare la fondul cauzei:

A. Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă facturii nr. ... /04.04.2017 emisă de furnizorul D SRL reprezentând servicii de închiriere a unor bunuri mobile, petenta consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală i-au refuzat exercitarea dreptului de deducere pe motiv că „bunurile nu au legătură cu activitatea societății”, pentru următoarele motive:

Petenta a încheiat cu Societatea D SRL contractul de închiriere bunuri imobile nr. ... din 28.11.2014, ulterior fiind încheiat actul adițional nr. .../19.12.2016 în baza căruia s-a majorat suprafața imobilelor închiriate situate în localitatea S , P-ța. nr. ..., jud. Arad, astfel că au fost închiriate în întregime bunurile deținute de Societatea D SRL, compuse din hala de producție, birouri și teren intravilan având categoria de folosință curți, construcții, căi de acces și parcare, dobândind în acest fel folosința exclusivă asupra imobilelor.

De asemenea, între cele două firme a fost încheiat contractul nr. .../22.12.2015 având ca obiect închirierea de către societatea X ... SRL a utilajelor și bunurilor mobile deținute de către societatea D SRL la adresa nr. din S , P-ța. nr. ..., jud. Arad. Ulterior a fost perfectat Actul adițional nr. 1/16.12.2016, fiind

rescrisă Anexa (Anexa nr. 2) cuprinzând bunurile și utilajele care fac obiectul contractului, fiind modificat și prețul contractului de la 2.500 euro/lună la 1.000 euro/lună.

Urmare a acestor contracte ce au determinat achiziția de către petentă a echipamentelor tehnologice cuprinse în Anexa nr. 1 la contractul nr. .../22.12.2015, proprietarul imobilelor și a bunurilor mobile – societatea D SRL – a condiționat continuarea relațiilor contractuale de obligația ca societății X ... SRL „să îi fie transferat întreg riscul asupra tuturor bunurilor mobile aflate la adresa din loc. S , P-ța. ... nr. ..., jud. Arad”.

Petenta consideră că este nelegală constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia „o parte din bunurile închiriate nu sunt utilizate în interesul activității societății, iar o parte ar trebui să facă parte integrantă a contractului de închiriere bunuri imobile, deoarece în practica economică nu s-au întâlnit situații în care acestea să facă obiectul unui contract separat, indiferent de faptul că acestea sunt contabilizate separat în evidențele furnizorului” în condițiile în care Codul civil nu îngrădește numărul și tipurile de contracte care pot fi încheiate între două persoane juridice, la lit. a) – j) enumerând motivele de nelegalitate.

B. Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă facturii nr. ... /18.04.2017 emisă de furnizorul D SRL reprezentând refacturare cheltuieli verificare sistem de irigații, petenta consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală i-au refuzat exercitarea dreptului de deducere pe motiv că „achiziția nu este destinată operațiunilor taxabile”, pentru următoarele motive:

Serviciul de verificare a sistemului de irigații a fost prestat de către M ... – F Persoana Fizică Autorizată, neplătitoare de TVA, emitând factura pe numele societății D SRL, această firmă refacturând petentei, în calitate de beneficiar al serviciilor, cheltuielile în cauză.

Petenta nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia nu-și poate exercita dreptul de deducere a TVA deoarece această cheltuială nu are legătură cu obiectul său de activitate, pentru motivele prezentate la pct. a) – c).

Astfel, în opinia petentei nu s-a creat niciun prejudiciu statului, în condițiile în care deși furnizorul nu a emis factura cu TVA, Societatea D SRL a refacturat serviciul cu TVA, pe care a achitat-o statului.

Mai mult, faptul că petenta deține în folosință terenul în suprafață de ... mp, așa cum a rezultat din starea de fapt descrisă de petentă la lit. A a contestației formulate, faptul că întreține aceste spații verzi, „nu poate fi sancționat de către organele statului, ci din contră încurajat, având în vedere obligația fiecăruia cetățean sau agent economic de a respecta și întreține mediul înconjurător.”

Un ultim argument invocat de petentă îl reprezintă faptul că aceste cheltuieli au natura cheltuielilor generale de administrație, care în final intră în costul complet de repartizare a serviciilor.

C. Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă unor bunuri constatate lipsă în gestiune în sumă de ... lei, formată din:

- suma de ... ,30 lei – urmare a unor erori de calcul a stocurilor la data de 21.06.2017;
- constatarea unor bunuri lipsă în sumă de ... lei, după verificarea prin sondaj a bunurilor prezente într-unul din punctele de lucru ale societății;
- anularea bonurilor de consum întocmite de petentă ulterior perioadei verificate (mai și iunie 2017), în sumă de ... lei și stabilirea unui consum mediu de ... lei, de unde rezultă o lipsă în gestiune de ... lei.

Petenta descrie starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală care a generat stabilirea în sarcina sa a sumei totale de ... lei reprezentând TVA, referitor la care punctează următoarele aspecte:

- organele de inspecție fiscală au făcut aprecieri care exced dispozițiilor art. 113 din Codul de procedură fiscală, respectiv faptul că „foarte multe piese erau uzate”;
- nu au fost verificate stocurile existente la punctul de lucru din jud. Bihor, loc. Ș, str. ... nr. ..., deși în balanța contabilă prezentată conturile sintetice de stocuri cuprind ambele puncte de lucru;
- în ceea ce privește neregularitățile cu privire la evidența de gestiune, petenta a fost sancționată cu amendă contravențională, achitată la data de 30.06.2017;
- urmare Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../ 07.07.2017, petenta efectuează inventarul finalizat la data de 17.07.2017, urmare căruia a rezultat un plus de inventar în sumă de ... ,05 lei, la pct. (15) din fila 10 fiind prezentate punctual constatările comisiei de inventariere la cele două puncte de lucru.

La pct. (16) din contestație, petenta analizează lipsa din gestiune în sumă de ... ,30 lei, subliniind posibilitatea organelor de inspecție fiscală de a suspenda controlul până la efectuarea inventarierii bunurilor.

De asemenea arată că în condițiile în care nu a avut fișe de magazie a fost sancționată contravențional; totuși a pus la dispoziția organelor de control „unele liste cu stocurile existente”.

Raportându-se la anexele la RIF, petenta precizează că „din calcul acestora aferent stocului scriptic la 21.06.2017, respectiv suma de ... lei, lipsește lista pentru 10 matrițe în sumă de ... ,30 lei achiziționate prin factura ... /30.04.2017 de la furnizorul I B M SPA (...) factură pentru care nu s-a contestat nici realitatea operațiunii nici existența faptică a acestora.”.

Astfel, conform petentei stocul real la data de 21.06.2017 rămas din acele și piesele de schimb existente pe stoc la data de 30.04.2017 era în sumă de ... ,08 și nu ... lei cât este stipulat în RIF.

La pct. (17) din contestație, petenta analizează lipsa din gestiune în sumă de ... lei, arătând că, în opinia sa, lista cu bunurile constatate lipsă în gestiune în sumă de ... lei a fost întocmită „ulterior verificării din 21.06.2017”.

Motivele pentru care înțelege să conteste această lipsă din gestiune sunt faptul că o parte din aceste bunuri au fost identificate faptic de petentă urmare inventarierii efectuate în baza Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../ 07.07.2017, respectiv a faptului că o parte din bunuri se regăsesc pe „bonurile de consum din luna iulie ca urmare a utilizării acestora în procesul de producție”.

În ceea ce privește lipsa în gestiune a bunurilor în sumă de ... lei, petenta reiterează argumentația detaliată și în punctul de vedere prezentat organelor de inspecție fiscală, (pct. 18 din contestația formulată) în sensul că cele patru bonuri de consum au fost întocmite cu valori greșite de către angajata societății petente, d-na. , fostă angajată a societății D SRL.

La pct. 19 din contestație petenta subliniază faptul că deși prețul înscris în bonul de consum este eronat, denumirea și cantitatea bunurilor date în consum sunt corecte; eroare constatată fiind remediată prin emiterea unor bonuri de consum pentru diferența de preț, avute în vedere de organele de inspecție fiscală la încheierea RIF-ului deși organele de control „contestă modalitatea de corecție a erorilor din bonurile de consum pe baza OMFP 2634/2015”, la pct. 24 din contestație petenta, raportându-se la această normă legală arătând considerentele pentru care în opinia sa a respectat condițiile de formă a documentelor financiar contabile.

La pct. 20 și ..., petenta prezintă lipsa de gestiune provenită din darea în consum a acelor de cusut (... ,05 lei) și respectiv a pieselor de schimb (... ,16 lei), contestând modalitatea de stabilire a unor consumuri medii, considerând „nelegală și netemeinică o astfel de estimare, fiind nereală în fapt”.

Un alt aspect cu care petenta nu este de acord este prezentat la pct. 22, referitor la neluarea în considerare a declarației verbale a mecanicului societății conform căreia piesele de schimb înscrise în bonurile de consum (03 și 04 din 15.05.2017, respectiv 3 și 4 din 12.06.2017) au fost utilizate pentru repararea mașinilor de cusut, pe motiv că semnătura acestuia nu se regăsește pe bonurile de consum.

La pct. 23, petenta prezintă argumentația organelor de control din Proiectul de RIF (nemenținută în RIF) care a vizat inclusiv consumurile înregistrate în anul 2016.

La pct. 25 petenta prezintă motivele de fapt și de drept (lit. a – g) care în opinia sa, conduc la concluzia că în mod abuziv și nelegal, organele de control au considerat că bunurile, deși consumate de societate, nefiind evidențiate într-un document acceptabil conform OMFP nr. 2634/2015, devin „lipsă în gestiune”.

Un alt argument pe care petenta îl consideră pertinent, este faptul că pentru producția de iarnă uzura materialelor folosite este mai mare, fiind necesar un

număr mai mare de consumabile spre deosebire de producția de vară – realizată în primele două luni ale anului (pct. 26).

La pct. 27 petenta face trimitere la jurisprudența Curții de Justiție Europeană, citând paragrafe din hotărâri, subliniind în mod special faptul că „În ceea ce privește eventuala incidență pe care evenimentele care survin ulterior o au asupra deducerii, reiese din jurisprudență că utilizarea care este dată bunurilor sau serviciilor sau care este avută în vedere determină întinderea deducerii inițiale la care are dreptul persoana impozabilă și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare”.

În opinia petentei, faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare bonuri de consum întocmite în mai și iunie, perioadă care depășește perioada suspusă verificării, considerând sumele ca fiind lipsă de inventar, este netemeinică „neavând nicio probă reală în acest sens” (pct. 28 din contestație).

La pct. 29 petenta detaliază motivele (lit. a – c) pentru care temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală – HG nr. 1/2016 pct. 78, alin. (6) raportat la 304 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală – nu poate fi luat în considerare, respectiv faptul că documentele nu respectă condițiile de formă nu anulează situația de fond, neconducând la sancționarea cu ajustarea dreptului de deducere a TVA, dublat de faptul că bunurile lipsă în gestiune pot fi constatate doar pe bază de inventariere, la pct. 30 reluând argumentul că prin faptul că a fost sancționată contravențional, apare ca nelegală o nouă sancțiune de tipul ajustării unui drept de deducere.

La pct. 31 petenta reclamă o atitudine inadecvată (abuzivă, de intimidare a angajaților, verificare peste programul normal de lucru al petentei) a organelor de control, fără a ține cont de buna credință dovedită în cei 19 ani de activitate în România.

În concluzie, petenta solicită admiterea contestației, punctând faptul că organele de control și-au stabilit constatările „sub rezerva confirmării acestora printr-un inventar”, inventariere în urma căreia petenta nu a constatat lipsă în gestiune.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../07.07.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-AR .../07.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

Perioada verificată: taxa pe valoarea adăugată 01.04.2017 – 30.04.2017.

Urmare efectuării inspecției fiscale, organele de control au constatat următoarele:

Făcând aplicațiunea dispozițiilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă facturii nr. ... /04.04.2017 emisă de Societatea D SRL, reprezentând servicii de închiriere a unor bunuri care nu au legătură cu activitatea societății (saltele, paturi, noptiere, balansoar, mobilă de bucătărie, lampadar, televizoare, tablou, frigider etc. – anexa nr. 4 la RIF).

În baza aceluiași temei legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă facturii nr. ... /18.04.2017 emisă de Societatea D SRL, reprezentând refacturare cheltuieli verificare sistem irigații, achiziție care nu este destinată operațiunilor taxabile ale societății.

Cu ocazia inspecției fiscale a fost verificată evidența contabilă a petentei (balanța de verificare la data de 30.04.2017, fișa de cont a stocurilor), respectiv existența faptică a stocurilor de piese de schimb și ață, la punctul de lucru din S , str. FN, jud. Arad, organele de control constatând că societatea petentă nu are întocmită fișa de magazie pentru stocuri (Nota explicativă a d-nei. din data de 15.06.2017 – Anexa nr. 6 la RIF).

Organele de inspecție fiscală s-au deplasat în data de 15.06.2017 la punctul de lucru din S , str. FN, în vederea verificării existenței faptice a stocurilor de piese de schimb și ață, având în vedere valoarea mare a acestora, existente în stoc la 30.04.2017, respectiv ață de cusut în valoare de ... lei, piese de schimb în valoare de lei.

Urmare a deplasării atât la magazia de piese de schimb, cât și la magazia de ață, aflate în incinta imobilului din S , str. FN, organele de control nu au putut verifica prin sondaj stocurile, deoarece petenta nu avea întocmită fișa de magazie pentru stocuri, fapt confirmat de nota explicativă dată de d-na. în data de 15.06.2017 (Anexa nr. 6 la RIF).

În cadrul gestiunii de piese de schimb s-a constatat ca erau depozitate diferite piese de schimb, din care foarte multe erau piese uzate, aspect confirmat de mecanicul societății, dl. în data de 21.06.2017.

Având în vedere faptul că, în timpul inspectării magaziei de piese de schimb, organele de inspecție fiscală au exprimat opinia că stocul de piese din magazie nu pare să existe în întregime, d-na. , având calitatea de funcționar economic, fiind responsabilă cu emiterea bonurilor de consum, a prezentat două bonuri de consum, respectiv bonul nr. 03/15.05.2017 în valoare de ... lei și bonul nr. 04/15.05.2017 în valoare ... lei (Anexa nr. 8 la RIF).

Verificând bonurile de consum, organele de inspecție fiscală au constatat că bonul nr. 04/15.05.2017 cuprinde ace de cusut, prezentate identic din punct de vedere al cantității și denumirii cu lista de inventariere de la 31.12.2016, deși valoarea acestora din bonul de consum este de ... ,21 lei, spre deosebire de cea din

contabilitate și din lista de inventariere, care este în sumă de ... lei. În ceea ce privește bonul nr. 3/15.05.2017, acesta cuprindea diferite piese de schimb, identice ca și denumire și cantitate cu cele cuprinse în lista de inventariere din data de 31.12.2016, deși valoarea acestora este în sumă de ... lei, spre deosebire de cea înregistrată în contabilitate care este în sumă de ... lei.

Ca urmare, în prezența unui reprezentant al societății responsabil cu evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au solicitat d-nei. nota explicativă cu privire la cele constatate privind gestiunea de piese de schimb. Inițial, la întrebarea organelor de inspecție fiscală privind ultimele bonuri de consum care au fost emise pentru gestiunea de piese de schimb, d-na. a declarat în scris că ultimele bonuri de consum sunt bonurile nr. 3 și 4 din 15.05.2017, lucru care a fost confirmat verbal și de d-na , care asista la explicațiile scrise date de d-na

În timp ce se dădeau explicațiile scrise, organele de inspecție fiscală au arătat reprezentantului societății fișa de cont a stocurilor de piese de schimb, explicând că valoarea stocului la 30.04.2017 este în sumă de ... lei pentru piese de schimb și ... lei pentru ace, și chiar și după scăderea valorilor din bonurile de consum nr. 3 și 4 din 15.05.2017, stocul factual aflat în depozit la data de 15.06.2017 este prea mic ca să justifice un stoc valoric rămas de ... lei pentru piese de schimb (... lei - ... lei) și de ... lei pentru ace (... - ... lei.).

În consecință, d-na. a înlocuit pagina din nota explicativă cu răspunsul privind întrebarea referitoare la ultimul bon de consum eliberat și a dat alt răspuns, spunând ca mai sunt eliberate două bonuri, respectiv bonurile nr. 5 și 6, fără a indica data eliberării acestor bonuri și valoarea acestora; conform RIF, echipa de inspecție fiscală a solicitat verbal aceste bonuri, acestea însă nefiind prezentate, pe motiv că sunt predate societății de contabilitate.

A doua zi au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, bonul de consum colectiv nr. 05/12.06.2017 în valoare de ... lei și bonul nr. 6/12.06.2017 în valoare de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că bonul de consum nr. 05/12.06.2017 cuprinde diferite piese de schimb, identice ca și denumire și cantitate cu cele cuprinse în lista de inventariere din data de 31.12.2016, deși valoarea acestora este în sumă de ... lei, spre deosebire de cea înregistrată în contabilitate care este în suma de ... lei. Bonul de consum nr. 06/12.06.2017 cuprinde ace de cusut, fiind identic ca și denumire și cantitate cu lista de inventariere din 31.12.2016, deși valoarea acestora este în sumă de ... ,99 lei, spre deosebire de valoarea înregistrată în contabilitate de ... ,24 lei.

În data de 21.06.2017 organele de inspecție fiscală s-au deplasat din nou la punctul de lucru din S , unde în prezenta d-lui. , angajat în funcția de mecanic, a d-nei. , a d-nei. și a d-lui consilier juridic - angajat al societății care întocmește evidența contabilă, s-a verificat prin sondaj, existența

faptică a anumitor piese din lista prezentată de societate (anexa nr.9 la RIF), în valoare totală de ... lei, cuprinzând:

- lista de inventariere piese de schimb în valoare de ... ,97 lei;
- ace de cusut în valoare de ... ,47 lei;
- matrițe în valoare de ... ,34 lei,

organele de inspecție fiscală subliniind faptul că nici la data de 21.06.2017, petenta nu a prezentat o fișă de magazie, precum și faptul că și în urma aceș verificări, s-a constatat că o parte din piesele de schimb nu erau în spațiul de depozitare aferent gestiunii de piese de schimb, dl. , în calitate de mecanic la X ... SRL, afirmând ca ele se regăsesc pe mașinile de cusut din secție.

Astfel, în condițiile în care piesele de schimb nu se găseau în magazia de piese de schimb și că nu au fost întocmite bonuri de consum în momentul predării acestora în secția de producție, organele de inspecție fiscală au stabilit că ele în fapt constituie lipsă la inventar.

De asemenea, au constatat că o mare parte din piesele aflate în spațiul de depozitare erau uzate, provenind din înlocuirea altor piese de schimb. În depozit se afla un dulăpior cu mai multe sertare, ce conțineau diverse piese de schimb, care, conform explicațiilor verbale date de dl. ... Pavel, erau piese uzate, luate de pe mașinile de cusut și reintroduse în magazie pentru a fi utilizate eventual pentru anumite reparații, fapt care a condus la concluzia că în fapt nu făceau parte din lista pieselor din anexa nr. 9, și pe cale de consecință pentru ele trebuia să se întocmească o evidență separată.

Astfel, din lista cu stocurile prezentată în data de 21.06.2017, au fost verificate prin sondaj piesele de schimb din lista de inventariere în valoare de ... ,97 lei. Din această listă nu s-au identificat în magazie piese de schimb în valoare de ... lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au luat o notă explicativă și d-lui ... Pavel, care a fost întrebat dacă de pe bonurile de consum nr. 3/15.05.2017, nr. 4/15.05.2017, nr. 5/12.06.2017 și nr. 6/12.06.2017 apreciază că s-au utilizat pentru schimbarea pieselor aferente mașinilor de cusut sortimentele și cantitățile prezentate în bonurile enumerate.

Organele de control au consemnat faptul că dl. , a răspuns că s-au consumat, deși bonurile de consum nu sunt semnate de către acesta, cu toate că, în calitate de mecanic, avea calitatea de primitor al pieselor de schimb și ar fi trebuit să semneze bonurile de consum, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare răspunsul d-lui.

Analizând perioada ianuarie - aprilie 2017, organele de inspecție fiscală au constatat că s-a înregistrat un consum de piese de schimb și ace în valoare de ... lei, rezultând astfel o discrepanță mare între consumul din perioada ianuarie - aprilie 2017 și cel din lunile mai și iunie 2017.

Pe de altă parte, analizând bonurile de consum, organele de inspecție fiscală au constatat că ele reprezintă în întregime piesele de schimb aflate pe lista de

inventariere întocmită la data de 31.12.2016 (anexa nr.10 la RIF), prezentate exact în aceeași ordine ca și în lista de inventariere de la 31.12.2016.

Organele de control au procedat la verificarea legalității bonurilor de consum raportat la prevederile OMFP 2634/2015, stabilind că acestea nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, în condițiile în care:

- ele conțineau doar semnătura de întocmire a documentului de către d-na.

... ..

- nu erau semnate de persoanele care participă la efectuarea operațiunilor, respectiv gestionarul și primitorul, fiind semnate doar de către d-na. , care, conform Deciziei nr.../23.12.2016 (anexa nr. 1 la RIF), are doar atribuții privind alocarea și gestionarea formularelor financiar-contabile prevăzute de OMFP 2634/2015.

- la rubricile gestionar și primitor nu există nicio semnătură care să certifice predarea pieselor de către gestionar și primirea lor de către utilizator.

Conform notei explicative date de d-na , persoanele care au calitatea de gestionari la gestiunea de piese de schimb sunt d-na și dl. , iar „bonurile de consum sunt întocmite de - angajată pe funcția de funcționar economic, în baza liȘ cu bunurile date în consum primite de la”

Făcând trimitere la dispozițiile Anexei nr. ...din OMFP 2634/2015, aprobate prin art.2 din OMFP 2634/2015, care reglementează faptul că documentele justificative pentru evidența stocurilor sunt fișa de magazie și bonurile de consum, organele de control au constatat că, pe de-o parte fișa de magazie nu a fost întocmită, iar pe de altă parte bonurile de consum nu poartă semnătura gestionarilor și primitorilor bunurilor - persoanele abilitate să consemneze operațiunile de intrare-ieșire din gestiune; astfel bonurile de consum nu au nici semnătura d-nei și nici semnătura d-lui , și nici semnătura persoanei primitoare a bunurilor.

În concluzie, organele de inspecție fiscală constatând că petenta nu a respectat dispozițiile legale privind utilizarea documentelor financiar – contabile, în speță a fișelor de magazie, au stabilit că nu au fost niciodată înregistrate în momentul efectuării lor operațiunile de eliberare din magazie a pieselor de schimb, fiind încălcate prevederile pct.1 din Anexa nr.1 Norme generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din OMFP 2634/2015, aprobate prin art.1 din OMFP 2634/2015.

Această constatare a fost bazată și pe punctul de vedere al Societății X ... SRL, conform căruia a întocmit eronat bonurile de consum nr. 3, 4, 5 și 6 , deoarece „a utilizat prețul de intrare al pieselor de schimb din societatea furnizoare D SRL, în locul prețului de achiziție al acestora, de la societatea X ... SRL”, ceea ce indică faptul că aceste bunuri sunt evidențiate doar valoric în contabilitatea financiară a X ... SRL, aceste bunuri nefiind înregistrate în fapt în evidența contabilă de gestiune a X ... SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că și în ceea ce privește bonurile de consum prezentate împreună cu punctul de vedere al petentei la discuția finală, care au fost corectate de societate, au fost încălcate prevederile pct.15 din ANEXA 1 NORME GENERALE de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din OMFP 2634/2015, aprobate prin art. 1 din OMFP 2634/2015, în considerarea următoarelor aspecte:

- din bonurile refăcute și atașate punctului de vedere a fost ștearsă rubrica primitor, și totodată nu există nici semnătura gestionarului;

- de asemenea a fost introdusă rubrica „întocmit” (deși formularul prevăzut de OMFP 2634/2015 nu prevede aceasta rubrica) și a fost semnat de către d-na. ...
... ;

- descrierea bunurilor din bonurile de consum este în limba italiană, fiind încălcate prevederile art.3, alin.(1) din Legea nr.8.../19... republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: “Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională.”;

- pe de alta parte, bonurile nr. 3 și 4 din 15.05.2017 nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală în momentul în care se aflau în magazia de piese de schimb, ci la un interval mai mare de timp, după ce inspectorii se aflau deja în magazia de ață;

- bonurile nr.5 și 6 din 12.06.2017 nu au fost prezentate în ziua deplasării la punctul de lucru din S , fiind invocat faptul că ele sunt predate în format original, la societatea care întocmește evidența contabilă; deși este evident că ele au fost redactate cu ajutorul tehnicii de calcul, la punctul de lucru din S , ele fiind semnate de d-na. Teoretic, dacă au fost întocmite, ele existau în sistemul informatic la momentul deplasării la punctul de lucru și puteau fi listate în orice moment pentru a fi prezentate organelor de inspecție fiscală.

Din starea de fapt prezentată de organele de inspecție în RIF a rezultat că în data de 21.06.2017, când s-a inventariat prin sondaj gestiunea de piese de schimb, s-au listat bonurile de consum nr.5/12.06.2017 și nr. 6/12.06.2017 de către d-na ... (anexa nr.16 la RIF), pentru a servi la inventariere.

Organele de inspecție fiscală, observând că bonurile au numărul 5 și 6 din 12.06.2017, au atras atenția că nu bonurile de consum trebuie prezentate pentru a fi verificate stocurile existente în gestiune, ci o fișă de magazie care să cuprindă bunurile existente în magazie, astfel fiind prezentate echipei de inspecție fiscală listele din anexa nr.9.

La plecarea de la punctul de lucru din S , bonurile de consum prezentate în anexa nr. 16 au fost preluate de organele de inspecție fiscală, crezând că este vorba despre bonurile nr.5 și 6 din 12.06.2017 care au fost prezentate în data de 16.06.2017. Ulterior, la sediul organelor de inspecție fiscală, s-a constatat însă că aceste bonuri, deși au același număr și aceeași dată, cu cele care au fost prezentate în data de 16.06.2017, respectiv bon nr. 5 și 6 din 12.06.2017, ele conțin de fapt

bunurile cuprinse în bonurile de consum nr.3 și 4 din 15.05.2017, fapt care a condus la concluzia că bonurile de consum au fost emise în timpul inspecției fiscale, pentru justificarea stocurilor lipsa din magazie, având natura unor înscrisuri *pro causa*, și nu la momentul efectuării într-adevăr a unei eliberări din magazie a pieselor de schimb.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu a prezentat documente justificative întocmite conform prevederilor legale pentru a justifica lipsa parțială a stocurilor de piese de schimb din magazie, aceasta însemnând în fapt existența unui minus de inventar, care a fost stabilit astfel:

- stoc la data de **30.04.2017**: lei, din care:

- piese de schimb: ... lei;

- ace de cusut: ... lei;

- valoarea bonurilor de consum nr. 3 și 4 din 15.05.2017 și nr.5 și 6 din 12.06.2017 este în sumă totală de ... lei.

În condițiile în care în perioada ianuarie - aprilie 2017 a fost înregistrat un consum de piese de schimb în valoare de ... lei (... lei - ace + ... lei piese de schimb), rezultând o medie de ... lei/ luna valoare a pieselor de schimb consumate, organele de inspecție fiscală au apreciat că acest consum este aferent și lunilor mai și iunie 2017, astfel încât din valoarea de ... lei se acceptă ca și real, un consum al pieselor de schimb în valoare de ... lei.

- stoc la data de **21.06.2017** conform listelor de inventariere (anexa nr.9): ... lei, din care:

- ace de cusut: ... lei;

- matrițe: ... lei;

- piese de schimb : ... lei.

Din stocul prezentat în anexa nr.9 la RIF, organele de inspecție fiscală au stabilit un minus de inventar în sumă de ... lei, reprezentând piese inventariate prin sondaj în data de 21.06.2017 și care nu s-au regăsit faptic în magazia de piese de schimb la gestiunea de piese de schimb.

A rezultat astfel, un stoc de piese de schimb, ace și matrițe acceptat ca existent faptic, la data de 21.06.2017 în sumă de ... lei (... +... + ...) sub rezerva confirmării printr-o inventariere în urma emiterii de către organele de inspecție fiscală a unei dispoziții de masuri pentru inventariere conform OMFP 2186/2009.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea petentă nu poate justifica existența faptică a unui stoc de piese de schimb în valoare de ... lei, stabilit astfel: (... - ... - ... lei), consecința fiind existența unui minus de inventar în gestiunea Societății X ... SRL constatat la data de 21.06.2017, dar aferent perioadei de până la 30.04.2017, procedând la ajustarea TVA aferentă pieselor constatate lipsă în gestiune, calculând TVA aferentă minusului de inventar în sumă de ... lei.

III. Societatea X ... S.R.L. cu sediul în Arad, str. ... , nr. ..., ap. ..., jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. .../... /2004, are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la Banca Comercială ... ROMANIA SA Arad ... și are ca obiect principal de activitate „Fabricarea altor articole de îmbrăcăminte (exclusiv lenjeria de corp)” – cod CAEN 1413.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

1. Aspecte procedurale

Referitor la *solicitarea petentei de constatare a nulității absolute a Raportului de Inspecție fiscală nr. F-AR .../07.07.2017 și a Deciziei de impunere nr. F-AR .../07.07.2017, pentru lipsa semnăturii d-lui consilier .../... - ...* , care a făcut parte din echipa de inspecție fiscală pe durata controlului, se rețin următoarele:

În fapt, inspecția fiscală a fost efectuată de echipa de inspecție fiscală compusă din consilierii .../... -... și -... .

Inspecția fiscală a avut ca și finalitate emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../07.07.2017 și a Deciziei de impunere nr. F-AR .../07.07.2017, acte administrative care conțin (în vederea semnării) trei rubrici:

- „*Întocmit*” – unde sunt înscrise numele și prenumele consilierilor care au format echipa de inspecție fiscală și semnăturile acestora (în cauza analizată, în dreptul numelui consilierului .../... -... , fiind înscrisă sintagma „CO” – concediu de odihnă;
- „*Avizat*” – conține numele, prenumele și semnătura șefului de serviciu, d-na. , elemente existente în cuprinsul actelor emise;
- „*Aprobat*” – rubrică destinată „conducătorului structurii de inspecție fiscală”, respectiv dl. , în care se înscrie funcția acestuia (Șef Administrație Adjunct – Insp Fisc grad II), numele și prenumele, precum și semnătura și ștampila, cu precizarea că ștampila se aplică „numai pentru coloana „aprobat””; în cuprinsul aceste rubrici fiind înscrise toate elementele solicitate de actele normative incidente (Ordinul nr. 3709/2015 și Ordinul nr. 3710/2015).

În drept, Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală:

„*ART. 46*

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

ART. 49

Nulitatea actului administrativ fiscal

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

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

(...)

ART. 51

Efectele anulării actului administrativ fiscal

(1) Ori de câte ori se anulează un act administrativ fiscal, organul fiscal competent emite un alt act administrativ fiscal, dacă acest lucru este posibil în condițiile legii.”

Conform normelor legale aplicabile în cazul procedurii de emiterii a deciziei de impunere, respectiv Ordinul nr. 3.709 din 18 decembrie 2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", rezultă că aceasta se **întocmește în 3 exemplare, toate cu titlu de original, de către organul de inspecție, se avizează de șeful de serviciu și finalmente se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală – conform Instrucțiunilor de completare a formularului "Decizie de impunere", Anexa nr. ...la Ordinul nr. 3709/2015.**

Pe cale de consecință, semnătura care conferă autoritate deciziei de impunere este semnătura care confirmă aprobarea actului, respectiv semnătura

conducătorului structurii de inspecție fiscală, în acest caz dl. , singura semnătură care este dublată și de ștampila autorității fiscale, urmare căreia actul administrativ este comunicat contribuabilului, intrând în circuitul civil și în consecință producând efecte juridice.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că la momentul emiterii Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală, dl. .../... -... se afla în concediu de odihnă, începând cu data de 26.06.2017, acesta fiind motivul pentru care Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală nu este semnat de acesta, dar în condițiile în care atât decizia de impunere, cât și raportul de inspecție fiscală poartă semnătura „conducătorului structurii de inspecție fiscală”, respectiv a d-lui. , în calitate de reprezentant al organului fiscal, semnătură confirmată de ștampila autorității fiscale, lipsa semnăturii unui membru al echipei de inspecție fiscală nu poate conduce la constatarea nulității absolute a actului administrativ.

Referitor la susținerea petentei conform căreia „*faptul ca decizia de sancționare a societății a fost luata doar de unul dintre inspectorii prezenți în timpul controlului, sens in care marea majoritate a afirmațiilor acestuia nu pot fi susținute fiind pur subiective și abuzive. In acest sens , consideram faptul ca echipa de control, respectiv ambii inspectorii fiscali, trebuia sa-si insuseasca concluziile controlului si actul final de control*” se rețin următoarele:

Faptul că Decizia de impunere și Raportul de Inspecție fiscală nu sunt semnate de dl .../... nu denotă faptul că acesta nu și-a însușit concluziile din cuprinsul acestora.

Așa, cum însăși petenta a afirmat în cuprinsul contestației, dl. .../... , a fost prezent pe toata durata desfășurării inspecției fiscale, respectiv pe durata 12.06.2017-23.06.2017, ori este evident, că toate constatările ce au fost consemnate în cadrul raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere au avut loc în această perioadă și nu în ziua emiterii Deciziei de impunere, astfel:

- notele explicative și inspecțiile magaziiilor de stocuri au fost efectuate în prezenta ambilor inspectorii, s-au purtat numeroase discuții privind sumele stabilite, în prezenta ambilor inspectorii și a reprezentanților societății;
- Dl. .../... a asistat la toate procedurile care au avut loc în timpul inspecției fiscale, la domiciliul fiscal sau la punctul de lucru din S al societății, cât și la sediul organului fiscal;
- Informarea reprezentantului societății, respectiv a d-nei despre suma stabilită suplimentar a fost făcută în mod repetat, în prezența ambilor consilieri, și de către ambii consilieri, atât la punctul de lucru cât și la sediul organului fiscal, cu ocazia luării notelor explicative, astfel că este evident că și dl. .../... avea cunoștință despre cele cuprinse în cadrul Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere.
- din data de 27.06.2017 dl. .../... a fost în concediu de odihna;
- în zilele de 22 și 23 iunie echipa de inspecție a redactat proiectul de raport de inspecție fiscală, un exemplar al proiectului de raport de inspecție fiscală fiind listat chiar în data de 23.06.2017, dată la care dl. .../... era

prezent la serviciu, stare de fapt care confirmă acceptarea de către acesta a conținutului raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere care este emisă în baza raportului de inspecție fiscală.

Astfel, susținerea petentei că „*decizia de sancționare a societății a fost luata doar de unul dintre inspectorii prezenți în timpul controlului*”, respectiv că dl. .../... nu și-ar fi însușit constatările din cuprinsul actului administrativ fiscal, este eronată, având în vedere faptul, că, pe de o parte, aceste concluzii fiind rezultatul constatărilor din întreaga perioadă de derulare a inspecției fiscale, iar pe de altă parte, nu a fost întocmită de către inspectorii nicio Notă privind constatările în divergență, așa cum este prevăzută în procedurile interne de inspecție fiscală prevăzute în OPANAF 364/2009 pentru aprobarea sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală, în cazul în care ar fi existat divergențe de opinii; de altfel, inclusiv Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. 4521/28.08.2017 – element obligatoriu în cadrul procedurii administrative de soluționare a contestației – este întocmit de ambii consilieri care au alcătuit echipa de inspecție fiscală, respectiv și .../... .

În consecință, rezultă cu puterea evidenței că dl. .../... a cunoscut și și-a însușit concluziile inspecției fiscale cuprinse în Decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, lipsa semnăturii sale de pe actul de control nefiind o dovadă a faptului că nu avea cunoștință de cele consemnate în Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere.

Conform Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. 4521/28.08.2017, purtând semnătura ambilor consilieri – dovadă a faptului că și dl. .../... a avut posibilitatea de a exprima punctul de vedere asupra celor descrise de petentă - verificat de șeful de serviciu și aprobat de Șef administrație adjunct, în data de 26.06.2017, anterior stabilirii datei pentru discuția finală, s-a verificat proiectul de raport de inspecție fiscală de către șeful de serviciu, astfel încât după luarea la cunoștință și de către șeful de serviciu a celor înscrise în cuprinsul proiectului de raport de inspecție fiscală, s-a procedat la înmânarea proiectului de raport de inspecție fiscală către contribuabil, în data de 28.08.2017.

Referitor la jurisprudența invocată de petentă, respectiv la Decizia nr. .../30.04.2015 emisă de DGRFP București, din analiza acestora rezultă că în cauza suspusă soluționării nu se impune constatarea nulității absolute a actelor administrative emise, pe motivul că acestea nu poartă semnătura unui consilier, în condițiile în care ele conțin semnătura conducătorului structurii de inspecție fiscală, dl. , semnătură confirmată prin ștampila autorității fiscale emitente a actelor administrative, în cauză nefiind astfel incidente dispozițiile art. 49 alin. (1) lit. b) care condiționează nulitatea unui act administrativ fiscal de inexistența unuia dintre „*elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, (...) a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal*”, persoana

împuternicită fiind dl. , în calitate de Șef Administrație Adjunct – Insp Fisc grad II.

În concluzie, deoarece nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

2. Taxa pe valoarea adăugată

2.1 Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă facturii nr. ... /04.04.2017 emisă de furnizorul D S.R.L. reprezentând servicii de închiriere a unor bunuri mobile, se rețin următoarele:

În fapt, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii nr. ... /04.04.2017 emisă de furnizorul D S.R.L, reprezentând servicii de închiriere a unor bunuri mobile.

În drept, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„ART. 297

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(...)

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

a) operațiuni taxabile;

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;

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, Legea nr. .../2015 privind Codul de procedură fiscală, dispune:

„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

(...)

(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.”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul a condiționat 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.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Față de documentele existente la dosarul cauzei și susținerile petentei, respectiv a organelor de inspecție fiscală raportat la normele legale incidente, se rețin următoarele:

- petenta a încheiat cu societatea D contractul nr. ... din 28.11.2014 de închiriere a imobilului pe care societatea D îl deține la adresa din loc. S , str. ... nr. ..., jud. Arad, contract care a fost modificat prin actul adițional nr. 2, în baza căruia: *“societatea X ... SRL a închiriat în întregime bunurile imobile deținute de societatea D SRL și compuse din hala de producție, birouri și teren intravilan având categoria de folosință curți, construcții, căi de acces și parcare, dobândind în acest fel folosința exclusivă asupra imobilelor.”*

- la data de 22.12.2015 petenta a încheiat contractul de închiriere bunuri mobile nr. .../22.12.2015, având ca obiect închirierea de către societatea X ... SRL

a utilajelor și bunurilor mobile deținute de societatea D SRL la adresa din loc. S , P-ța , nr., jud. Arad, bunuri descrise în anexa nr. 1 la contract;

- la data de 16.12.2016 părțile au încheiat actul adițional nr. 1 la contractul nr..../22.12.2015, fiind rescrisă Anexa la contract cu privire la utilajele și bunurile care fac obiectul contractului, modificare determinată de achiziționarea unor bunuri de natura echipamentelor tehnologice ce făceau parte din Anexa nr. 1 la contract de către societatea X ... SRL de la societatea D SRL;

- urmare facturii nr. ... /04.04.2017 emisă de furnizorul D S.R.L petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei;

- din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că bunurile care au fost închiriate de către petentă sunt bunuri care nu au legătură cu activitatea petentei – anexa nr. 4 la RIF – respectiv saltele, paturi, noptiere, balansoar, mobilier de bucătărie, lampadar, televizoare, tablou, frigider etc.

Din lecturarea contractului și a modificărilor acestuia, rezultă că așa cum se observă din anexa la contractul de închiriere bunuri mobile nr. .../22.12.2015, factura de închiriere bunuri mobile cuprinde bunurile cuprinse în anexa nr. ...la contractul de închiriere bunuri mobile nr..../22.12.2015 (anexa nr. 15) din RIF.

Din analiza acestor anexe reiese că bunurile de la **nr. crt. 1 la nr. crt. 11**, reprezintă bunuri care se încorporează chiar în structura clădirii sau sunt strâns legate de clădire (spre exemplificare: instalație distribuție gaz, instalație încălzire, instalație antiefracție etc., bunuri care nu au capacitatea de a funcționa independent, așa cum susține petenta în contestație), iar de la nr. crt. 12 până la nr. crt. 52 sunt enumerate diverse bunuri reprezentând mobilier, obiecte casnice (spre exemplificare: dormitor, bucătărie, dulapuri, balansoare, colțare, saltele, televizoare, frigider etc.).

Conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că petenta X ... SRL a încheiat cu societatea furnizoare a bunurilor mobile din factura nr. ... /04.04.2017, respectiv cu D SRL, contractul de închiriere nr. ... din 28.11.2014 având ca obiect închirierea unui spațiu din imobilul, proprietatea societății D SRL, situat în S , str. FN, jud. Arad, ulterior fiind majorată suprafața închiriată conform Actului adițional nr. ...la contractul de închiriere nr. ... din 28.11.2014.

Astfel, societatea petentă plătește chirie pentru folosința acestui spațiu, unde, conform susținerilor petentei se află aceste bunuri mobile.

În consecință, având în vedere bunurile enumerate la nr. crt. 1 – 11, rezultă că, în fapt acestea sunt bunuri mobile de natura a fi încorporate într-o clădire sau lipite de o clădire (rețeaua de lumini, instalație de distribuție gaz, ușa antifoc etc); lipsa acestor bunuri ar determina imposibilitatea utilizării imobilului sau o utilizare defectuoasă (în lipsa încălzirii, iluminatului etc.), situație care conduce la concluzia că aceste bunuri sunt atât de importante în funcționarea sa, încât, în absența lor clădirea ar rămâne lipsită de posibilitatea utilizării sale conform destinației din contract.

Aceste bunuri, în sine nu au nicio utilitate, dacă nu ar fi încorporate sau lipite de o clădire cu care să formeze de altfel un corp comun. Astfel, țevile unei instalații de încălzire sunt fixate de pereți, de asemenea rețeaua electrică, ușa antifoc sunt fixate în pereți, deci ele în fapt au devenit bunuri imobile, iar desprinderea lor din structura clădirii ar afecta nu numai integritatea acesteia, ci și funcționalitatea sa.

Ori în condițiile în care petenta a închiriat bunul imobil, plătiind chirie pentru folosința imobilului, în baza contractului de închiriere nr. ... /28.11.2014, în care la art. 5.1 se stipulează *„chiriașul are obligația să predea Proprietarului spațiul inchiriat, la data încetării Contractului, în stare de funcționare, acceptandu-se uzura normală a instalațiilor și a spațiului inchiriat.”*, rezultă că în mod artificial petenta a închiriat atât bunul imobil, cât și bunurile care concurează la starea de folosință a imobilelor aflate în acesta, cu consecința exercitării dreptului de deducere a TVA.

Astfel însăși părțile în cuprinsul contractului de închiriere a imobilului au făcut referire la instalațiile acestuia (acceptând uzura normală a instalațiilor), ceea ce confirmă faptul că prin contractul de închiriere a bunului imobil, petenta a dobândit și dreptul de a folosi instalațiile, care-i conferă imobilului utilizarea în condiții normale de funcționare; astfel prin achiziția serviciului de închiriere de bunuri mobile conform contractului nr.../22.12.2015, care a determinat emiterea facturii nr. ... /04.04.2017 emisă de furnizorul D rezultă că în fapt societatea petentă a suportat încă o dată prețul folosinței instalațiilor enumerate de la nr. crt.1 la nr. crt.11 (Anexa nr. ...din 01.01.2017), fără de care imobilul închiriat nu este utilizabil conform contractului.

Învederăm că în Codul civil la art. 537 se stipulează că:

„ART. 537

Bunurile imobile

Sunt imobile terenurile, izvoarele și cursurile de apă, plantațiile prinse în rădăcini, construcțiile și orice alte lucrări fixate în pământ cu caracter permanent, platformele și alte instalații de exploatare a resurselor submarine situate pe platoul continental, precum și tot ceea ce, în mod natural sau artificial, este încorporat în acestea cu caracter permanent.”, fapt care confirmă modul de interpretare al organelor de inspecție fiscală; instalațiile fiind încorporate într-o clădire cu caracter permanent.

În ceea ce privește bunurile enumerate la **nr. crt. 12-52**, mobilier (de dormitor, bucătărie, dulapuri, balansoare, colțare), saltele, televizoare, frigider, acestea, în condițiile în care conform statutului societății petente, obiectul de activitate al acesteia este „Fabricarea altor articole de îmbrăcăminte (exclusiv lenjeria de corp)” – cod CAEN 1413, în mod corect și legal rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste bunuri nu au legătură cu obiectul de activitate al societății, nefiind destinate operațiunilor sale taxabile.

Referitor la afirmația petentei conform căreia „organul de control nu face o diferențiere între valoarea bunurilor pe care le considera ca nefiind utilizate în scopul realizării activității societății și valoarea celorlalte bunuri cuprinse în anexa 2 la contract. Valoarea cea mai mare a contractului de închiriere bunuri mobile este data de instalații și nu de celelalte bunuri reținute de organul fiscal. În acest sens, organul fiscal avea obligația de a cuantifica valoric fiecare din bunuri pentru cazul în care considera ca anumite bunuri cuprinse în Anexa 2 nu sunt necesare realizării obiectului de activitate al societății.”, se rețin următoarele:

În considerarea argumentației prezentate în cuprinsul prezentei decizii, rezultă că în situația în care petenta avea calitatea de chiriaș al bunului imobil ce încorporează bunurile mobile, în mod artificial a încheiat și un contract de închiriere de bunuri mobile existente în imobilul deja închiriat.

Argumentul care în opinia petentei îi conferă dreptul de a încheia contractul de închiriere de bunuri mobile îl reprezintă condiționarea de către proprietar – Societatea D – ca petentei „să îi fie transferat întreg riscul asupra tuturor bunurilor mobile aflate la adresa din loc. S, P-ța. ... nr. ..., jud. Arad” nu este suficient ca petenta să-și exercite dreptul de deducere a TVA, cu consecința diminuării obligațiilor fiscale achitate bugetului de stat; un raport juridic între două persoane private neputând influența un raport juridic în care una din părți este statul, prin autoritatea fiscală.

De altfel, chiar în contestația formulată petenta recunoaște în mod direct că nu toate bunurile incluse în contractul de închiriere de bunuri mobile sunt utilizate de societate, nefăcând însă nicio distincție a acestor bunuri, respectiv nicio cuantificare a valorii acestor bunuri, deși în ceea ce privește sarcina probei în raportul juridic de drept fiscal, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art.73 alin.(1) din Legea nr.../2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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”.

Prin afirmația petentei conform căreia „**chiar dacă anumite bunuri nu sunt utilizate de societate, fac parte din contractul de închiriere, ca un transfer de responsabilitate. Valoarea acestora este nesemnificativă în negocierea contractului**”, însăși societatea recunoaște, chiar dacă doar în privința anumitor bunuri, ca acestea nu sunt utilizate de societate, ori în aceste condiții aceste bunuri nu trebuiau să fie incluse într-o anexă la contractul de închiriere bunuri mobile încheiat cu titlu oneros, respectiv să-și exercite dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției serviciului de închiriere bunuri mobile.

Învederăm însă că motivul principal care a condus la respingerea posibilității exercitării dreptului de deducere a TVA îl reprezintă faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit ca întreaga valoare a achiziției serviciului

de închiriere bunuri mobile nu este destinata operațiunilor sale taxabile, prin contestația formulată nefiind demonstrat punctual modul în care prin utilizarea acestor bunuri petenta și-a realizat obiectul de activitate.

În ceea ce privește afirmația petentei potrivit căreia, „*societatea a mai făcut obiectul controlului de TVA ca urmare a solicitării TVA la rambursare și pentru perioade precedente (ianuarie-martie 2017) și ulterioare(mai 2017), în urma cărora s-a acordat drept de deducere pentru facturile lunare de închiriere bunuri mobile*”, motiv pentru care petenta considera că organele de control sunt inconsecvente în interpretarea legii, învederăm petentei că organele de control efectuează verificarea actelor prin sondaj, astfel încât faptul ca s-a admis cu alte ocazii exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor servicii este posibilă în condițiile în care aceste servicii nu au fost analizate de celelalte organe de control, nefiind cuprinse în sondaj, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 6 alin. (1) Cod procedură fiscală.

În baza aceluiași raționament, este posibil, ca în unele inspecții să se fi admis la deducere și TVA pentru achiziții pentru care, alte organe de control au respins TVA, însă acest lucru poate interveni atâta timp cât verificarea actelor se face prin sondaj.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus prezentate, pentru acest capăt de cerere contestația se va respinge ca neîntemeiată conform art. 279 alin. 1 din Legea nr. .../2015 privind Codul de procedură fiscală.

2.2 Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă facturii nr. ... /18.04.2017 emisă de furnizorul D S.R.L. reprezentând refacturare cheltuieli verificare sistem de irigații, se rețin următoarele:

În fapt, M ... – F Persoana Fizică Autorizată, neplătitoare de TVA a prestat serviciul de verificare a sistemului de irigații emițând factura pe numele societății D SRL, această firmă refacturând petentei, în calitate de beneficiar al serviciilor, cheltuielile în cauză, petenta exercitându-și dreptul de deducere a TVA.

În drept, Legea nr. .../2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 297

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(...)

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

a) operațiuni taxabile;

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;”

De asemenea sunt incidente dispozițiile art. 6 și art. 7 din Legea nr. .../2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„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

(...)

(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.”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată 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.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, 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.

Totodată, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să demonstreze că serviciile facturate au fost efectuate în beneficiul său și în folosul operațiunii taxabile desfășurate. **Rezultă că simpla prezentare a unor facturi nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

Ca atare, orice achiziție care nu este destinată în scopul activităților economice taxabile ale societății, nu se poate bucura de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției respective, persoana interesată având obligația să prezinte dovezi obiective din care să rezulte că bunurile și serviciile sunt destinate exclusiv activităților economice.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că factura nr. ... /18.04.2017 emisă de furnizorul D S.R.L. reprezentând refacturare cheltuieli verificare sistem de irigații a fost emisă în baza contractul de închiriere nr. ... /28.11.2014; în cuprinsul contractului sunt prevăzute obligațiile părților, astfel la cap. 4 – obligațiile proprietarului și la cap. 5 – obligațiile chiriașului.

Astfel, chiriașul are următoarele obligații:

„Art. 5.1. Să predea proprietarului spațiul închiriat, la data încetării contractului, în stare de funcționare, acceptându-se uzura normală a instalațiilor și a spațiului închiriat. Orice eventuale îmbunătățiri aduse de chiriaș vor rămâne câștigate spațiului, rămânând proprietarului.

Art. 5.2. Să folosească spațiul închiriat asemenea unui bun proprietar.

Art. 5.3. Să achite chiria lunară și utilitățile în condițiile și la termenul stabilit în contract.

Art. 5.4. Să nu aducă nici un fel de modificare imobilului, fără acordul scris prealabil al proprietarului.

Art. 5.5. Să efectueze toate reparațiile și deficiențele apărute ca urmare a utilizării imobilului și să suporte cheltuielile locative aferente întreținerii spațiului închiriat care cad în sarcina sa conform legii și utilizării.”

Analizând argumentația petentei din contestația formulată, rezultă că motivul principal care în opinia sa îi conferă dreptul de a exercita deducerea taxei pe valoarea adăugată facturii nr. ... /18.04.2017 emisă de furnizorul D S.R.L. reprezentând refacturare cheltuieli verificare sistem de irigații, îl reprezintă clauzele contractuale inserate în cuprinsul contractului de închiriere nr. nr. ... /28.11.2014 încheiat între societatea D S.R.L., în calitate de proprietar al imobilului situat în loc. S și societatea petentă, în calitate de chiriaș.

Astfel, petenta subliniază faptul că are obligația de a suporta cheltuielile întreținerii spațiului închiriat, clauză față de care organele de inspecție fiscală nu au avut nicio obiecție.

Învederăm însă că organele de inspecție fiscală analizează operațiunile economice și implicit contractele care le generează prin prisma dreptului fiscal, în speță analiza deductibilității TVA aferentă achizițiilor pentru întreținerea spațiului verde trebuie analizată din perspectiva respectării legislației fiscale privind condițiile de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii.

Astfel se impune a se analiza dacă într-adevar aceste servicii au fost destinate operațiunilor taxabile ale societății petente, dacă societatea, în lipsa acestor servicii ar fi fost în imposibilitatea de a-și realiza operațiunile taxabile, respectiv dacă neverificarea sistemului de irigații ar fi împiedicat societatea să realizeze veniturile din vânzarea articolelor ... și în ce măsură costul acestor servicii se reflecta în veniturile realizate.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere a TVA aferentă contravalorii utilităților, dar în cazul refacturării serviciului de verificare a sistemului de irigații prestat de către M ... – F Persoana Fizică Autorizată, neplătitoare de TVA, care de altfel a emis factura pe numele societății D SRL, această firmă refacturând petentei, cheltuielile în cauză, rezultă că în mod corect și legal organele de control au condiționat deductibilitatea TVA (rezultat din refacturarea serviciului) de îndeplinirea condiției de fond esențiale, **aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

De altfel legea specială în materie fiscală – Codul fiscal - condiționează deductibilitatea TVA aferentă achiziției unor servicii de către o persoană impozabilă a utilizarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, or în cauza supusă analizei lipsa achiziției acestor servicii nu ar fi avut nicio influență derularea activității societății petente.

Învederăm că obiectul inspecției fiscale îl reprezintă *„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”* (art. 113 Cod pr. Fisc.)

În scopul îndeplinirii acestui obiect, organele de inspecție fiscală procedează și la:

„ART. 113 Obiectul inspecției fiscale
(...)

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

(...)

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

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

Astfel, la respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de reparații a sistemului de irigații s-a avut în vedere faptul că, pentru sistemul de irigații achiziționat de Societatea D SRL, organele de inspecție fiscală care au verificat firma D SRL, refuzând aceș a exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /23.07.2013, la pag. 9 au stipulat următoarele: „[...] 1. S.C D SRL efectuează o serie de achiziții de bunuri (plante ornamentale, pomi fructiferi, semințe gazon, material saditor, **sistem de irigații**, etc), care nu au fost destinate utilizării în scopul realizării de operațiuni taxabile, încalcând astfel prevederile art.145, alin. (2), lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cum modificările și completările ulterioare.”, Societatea D SRL necontestând respingerea dreptului de deducere a TVA aferenta achiziției sistemului de irigații.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus expuse, având în vedere că în contestația formulată argumentele petentei se bazează în principal pe reguli generale consfințite de Codul civil (clauza contractuală conform căreia este în sarcina chiriașului de a efectua toate reparațiile, de a remedia toate deficiențele apărute ca urmare a utilizării imobilului și de a suporta cheltuielile aferente întreținerii spațiului închiriat), iar organele de control au analizat posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA prin prisma legii speciale – Codul fiscal, în condițiile în care prin contestația formulată nu s-a demonstrat legătura de cauzalitate dintre serviciul de verificare a sistemului de irigații prestat de către M ... – F Persoana Fizică Autorizat către societatea D SRL (aceasta refacturând petentei cheltuielile în cauză) și utilizarea aceș a achiziții în folosul operațiunilor taxabile ale petentei, pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată conform art. 279 Cod procedură fiscală, în virtutea principiului general de drept *specialia generalibus derogant*.

2.3 Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă unor bunuri constatate lipsă în gestiune în sumă de ... lei, se rețin următoarele:

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la societatea petentă, inspecție care a implicat și deplasarea la punctul de lucru din S , str. FN, jud. Arad, în vederea verificării stocurilor de piese de schimb, ață, ace de cusut, organele de inspecție fiscală au constatat existența unor deficiențe, respectiv:

- inexistența fișei de magazie pentru stocuri,
 - inadvertențe în emiterea bonurilor de consum (respectiv bonurile nr. 03/15.05.2017, nr. 04/15.05.2017, nr. 05/12.06.2017 și bonul nr. 6/12.06.2017)
 - note explicative date de reprezentatul legal al societății, respectiv diverși angajați ai societății care nu au fost corelate cu starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală
 - lipsa unor piese de schimb din spațiul de depozitare aferent gestiunii de pieselor de schimb
 - necorelații între fișa de cont a stocurilor de piese de schimb și valoarea stocului existent
 - prezentarea și utilizarea de către petentă a unor documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ conform dispozițiilor legale în materia fiscală,
- prezentate detaliat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală (filele 5 - 10), respectiv la pct. II al prezentei decizii.

Urmare celor constatate organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea petentă nu poate justifica existența faptică a unui stoc de piese de schimb în valoare de ... lei, stabilit astfel: (... - ... - ... lei), consecința fiind existența unui minus de inventar în gestiunea Societății X ... SRL constatată la data de 21.06.2017, dar aferent perioadei de până la 30.04.2017, procedând la ajustarea TVA aferentă pieselor constatate lipsă în gestiune, calculând TVA aferentă minusului de inventar în sumă de ... lei.

În drept, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„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.”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin **HG 1/2016**:

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

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

(...)

(13) Ajustarea se efectuează în funcție de cota de taxă în vigoare la data achiziției bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (1). În situația în care nu se poate determina cota de la data achiziției se efectuează ajustarea utilizând cota de taxă în vigoare la data la care intervine obligația/dreptul de ajustare.”

De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor **art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.8.../1991:**

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

Conform Legii contabilității nr.8.../1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează în baza documentelor justificative. Cheltuielile înregistrate fără documente justificative care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Din textele de lege care reglementează în domeniu se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, orice persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Pentru achizițiile de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital, nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul calamităților naturale și cauzelor de forță majoră, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător.

Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, revine persoanei impozabile.

Totodată, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Documentele 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, dup caz.

Potrivit prevederilor art.6, art.7 alin.(3) și (4) și art.118 alin.(5) din Legea nr.../2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 6

Exercitarea 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. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

ART. 7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

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

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

ART.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.”, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea

contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative de la reprezentantul legal al societății petente, de la angajații aceștia cu atribuții în conducerea gestiunii, evidenței contabile, așa cum rezultă din RIF pe perioada derulării inspecției fiscale, echipa de control dând dovadă de un rol activ (în momentul constatării unor deficiențe aducându-le la cunoștința reprezentantului societății, care inclusiv a avut posibilitatea de a înlocui pagina din nota explicativă pe care o dădea).

Astfel în condițiile în care la punctul II al prezentei a fost prezentată în mod detaliat cronologia inspecției fiscale, constatările și rezultatul inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației va analiza argumentele pe care petenta le consideră pertinente în vederea admiterii contestației, respectiv:

Cu privire la argumentele prezentate la pct. 11 din contestație, respectiv în ceea ce privește invocarea de către petentă a art. 113 alin. (3) din Legea nr. .../2015 privind Codul de procedură fiscală, în sensul că organele de inspecție fiscală nu au competența de a „emite păreri” despre suprafața spațiului de depozitare al pieselor de schimb și despre faptul că piesele de schimb erau în mare parte uzate, învederăm următoarele:

Art. 113 alin. (3) din Codul de procedură fiscală dispune:

„ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(...)

(3) Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții.”

Din conținutul acestui articol, rezultă că dispozițiile sale nu sunt incidente cauzei în condițiile în care în primul rând organele de inspecție fiscală nu au efectuat o inspecție fiscală dispusă de organele de urmărire penală, iar în al doilea

rând, estimarea utilității unei suprafețe - spațiu de depozitare - reprezintă un calcul matematic elementar, estimarea utilității unei suprafețe nefiind similară cu o constatare tehnico – științifică în sensul indicat de legiuitor.

De asemenea, în ceea ce privește starea pieselor de schimb, în mod similar, constatarea că acestea au fost uzate a rezultat printr-o simplă observare, organele de inspecție fiscală nefăcând aprecieri în legătură cu elemente/detalii care ar implica o pregătire specială în domeniu.

Faptul că acestea nu erau noi, a confirmat de chiar afirmația verbală făcută în data de 21.06.2017 de dl. , mecanicul angajat al SC X ... SRL, potrivit căruia, piesele din dulăpiorul conținând mai multe sertare erau uzate; mai mult dl. ... a afirmat verbal că piesele de schimb pe care le înlocuiește nu le aruncă, ci le reintroduce în magazia de piese de schimb în eventualitatea ca le-ar mai putea folosi – operațiune care nu este în afara legii, de altfel.

În aceste condiții, conform organelor de inspecție fiscală au fost bunuri care s-au regăsit ca plusuri la verificarea din data de 21.06.2017.

Referitor la afirmația petentei că „...organele de control nu au fost prezente în al doilea punct de lucru din jud. Bihor, loc. Ș , str. ... nr.2, unde societatea X ... SRL desfășoară activități de producție. Stocurile existente la punctul de lucru din Jud. Bihor, loc. Ș , str. ... nr. ...nu au fost verificate faptic de către organele de inspecție fiscală, deși în balanța contabilă prezentată conturile sintetice de stocuri cuprind ambele puncte de lucru, nu doar cel din S , jud. Arad.”, se rețin următoarele:

În data de 21.06.2017, când s-a efectuat verificarea prin sondaj a pieselor de schimb de la punctul de lucru din S , petenta a prezentat trei liste, cu stocurile cuprinse în anexa nr. 9 la Raportul de inspecție fiscală, respectiv lista pentru piese de schimb în valoare de ... ,97 lei, lista pentru ace de cusut în valoare de ... ,47 lei și lista pentru matrițe în valoare de ... ,34 lei.

Aceste trei liste cu stocuri, sunt aferente gestiunii aflate la punctul de lucru din S , așa cum rezultă din antetul listelor („*loc de depozitare S , str. FN*”). Totalul acestor stocuri este de ... lei.

Învederăm petentei că în virtutea competențelor cu care sunt investite, organele de inspecție fiscală au verificat aceste susțineri, rezultând faptul că dacă acestor stocuri le este adăugată valoarea celor 4 bunuri de consum, emise în luna mai și iunie 2017, respectiv valoarea de ... lei, precum și valoarea de ... ,30 lei, valoarea a 10 matrițe, necuprinse în niciuna din cele trei liste, pe care societatea pretinde că a omis să o prezinte, rezultă o valoare totală de ... lei, deci stocul evidențiat în balanța de verificare de la 30.04.2017 emisă pentru totalul stocurilor petentei.

În consecință, rezultă fără putință de tăgadă că cele trei liste prezentate în data de 21.06.2017, ce conțineau piesele de schimb depozitate la S , conform

antetului, se refereau la toate piesele de schimb evidențiate scriptic în balanța de verificare de la 30.04.2017.

În ceea ce privește pct. 12 – 13 din contestația formulată, la care petenta face referire la măsura dispusă de organele de inspecție fiscală de efectuare a inventarierii faptice a unor bunuri evidențiate în contabilitate în clasa 3 – Stocuri, determinată în principal de lipsa fișelor de magazie, în condițiile în care față de aceste precizări petenta nu formulează nicio solicitare, se vor analiza în continuare următoarele puncte.

Referitor la susținerile prezentate la pct. 14 din contestație se rețin următoarele:

Așa cum rezultă și din cuprinsul raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit minus de inventar la piesele de schimb în valoare de ... lei, din care:

- valoarea de ... lei a fost stabilită ca urmare a neluării în considerare a unor bunuri de consum ce nu îndeplineau calitatea de document justificativ; din suma de ... lei, petenta individualizează suma de ... **„30 lei** ca minus de inventar aferent unui număr de 10 matrițe achiziționate în luna aprilie 2017, despre care susține că existau faptic;

- valoarea de ... **lei** reprezentând minus de inventar aferent unor piese constatate lipsă în gestiune, în urma verificării prin sondaj din data de 21.06.2017, a existenței faptice a pieselor de schimb – verificare realizată conform RIF în prezența reprezentanților societății și a mecanicului , angajat al petentei.

Referitor la pct. 15 al acestui capăt de cerere, din contestație, petenta arată că, în urma măsurilor de inventariere a gestiunilor de stocuri, respectiv a gestiunii de ață și piese de schimb, dispuse de organele de inspecție fiscală prin Dispoziția de masuri nr. .../ 07.07.2017, ulterior încheierii inspecției fiscale din data de 07.07.2017, s-a efectuat inventarierea gestiunilor de ață, ace, piese de schimb și matrițe, mărfuri, obiecte de inventar, prin care nu s-au constatat minusuri de inventar, ci dimpotrivă, plusuri.

Aceasta inventariere a fost dispusă deoarece organele de inspecție fiscală nu au putut verifica în data de 21.06.2017 întreaga gestiune de piese de schimb, astfel încât pentru stocurile neverificate în cadrul inspecției nu s-a stabilit TVA suplimentară, însă sub rezerva confirmării existenței faptice a acestor stocuri, printr-o inventariere dispusă societății petente prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../ 07.07.2017; în acest sens, societatea petentă a depus la contestație inventarierea efectuată, cu prezentarea rezultatelor inventarierii.

Din examinarea informațiilor conținute în inventarierea prezentată, se desprinde concluzia că, societatea petentă a efectuat inventarierea pentru clasa 3

Stocuri. Inventarierea s-a efectuat în perioada 12.07.2017 – 17.07.2017, în urma căreia s-a constatat un stoc faptic în sumă de ... ,37 lei, rezultând un plus de inventar în sumă de ... ,05 lei față de soldul scriptic total în sumă de ... ,32 lei.

Analizând documentația depusă la contestație, se constată ca societatea petentă a ignorat constatările organelor de inspecție fiscală privind minusurile constatate în timpul inspecției fiscale; astfel petenta a considerat că piesele de schimb înscrise în bonurile nr. 3 și 4 din 15.05.2017 și nr. 5 și 6 din 12.06.2017, îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru scăderea din gestiune a stocurilor și a considerat că stocul supus inventarierii începute în data de 12.07.2017 este mai mic cu piesele de schimb și acele cuprinse în bonurile de consum mai sus indicate.

Din analiza documentelor privind inventarierea depuse la contestația formulată, se constată următoarele:

► petenta precizează că inventarierea s-a desfășurat în perioada 12.07.2017 – 17.07.2017, dar balanța stocurilor (deci situația scriptică) include și ziua de 18.07.2017, deci ulterioară perioadei de inventariere;

► conform notei explicative luate d-nei. în data de 22.06.2017, aceasta a declarat că la data de 22.06.2017, ultimele bonuri de consum emise au fost bonul nr. 5 și 6 din 12.06.2017.

Din documentele depuse la contestație, rezultă ca societatea petentă a mai emis, ulterior datei de 22.06.2017, doua bonuri de consum, respectiv bonul nr. ... EX-P -7/08 din 07.07.2017 și ... EX -P-17/09 din 11.07.2017 pentru gestiunea de piese de schimb, fapt care denotă lipsa bonului nr.7.

Totodată, din documentele depuse se constată lipsa declarațiilor luate gestionarilor la începutul inventarierii, așa cum este prevăzut la pct. 8, lit.a din OMFP 2861/2009 privind Normele de organizare și efectuare a inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, din care să rezulte dacă:

- *gestionează bunuri și în alte locuri de depozitare;*
- *în afara bunurilor entității respective are în gestiune și alte bunuri aparținând terților, primite cu sau fără documente;*
- *are plusuri sau lipsuri în gestiune, despre a căror cantitate ori valoare are cunoștință;*
- *are bunuri nerecepționate sau care trebuie expediate (livrate), pentru care s-au întocmit documentele aferente;*
- *a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale;*
- *deține numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiunea sa;*
- *are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidența gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate.*

De asemenea, gestionarul va menționa în declarația scrisă felul, numărul și data ultimului document de intrare/ieșire a bunurilor în/din gestiune.

Declarația se datează și se semnează de către gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor și de către comisia de inventariere. Semnarea declarației de către gestionar se face în fața comisiei de inventariere.”

► plecând de la documentele prezentate de societate la contestație și totodată de la stocul de piese de schimb, matrițe și ace la data de 30.04.2017 și admitând ipoteza societății, că bunurile din bonurile de consum nr. 3, 4, 5 și 6 au fost date în consum, rezultă următoarea situație:

- stoc la 30.04.2017 de piese de schimb, matrițe și ace (conform fișei de cont la 30.04.2017: lei;

- valoare bunuri din bonurile de consum nr. 3, 4, 5 și 6: ... lei

- valoare bunuri date în consum din bonurile de consum nr. 8/07.07.2017 și 9/11.07.2017: ... lei

- stoc scriptic și faptic ce ar trebui să rezulte la data de 12.07.2017 (17.07.2017): ... lei (.... - ... - 23.109)

- stoc faptic constatat de societate în urma inventarierii din perioada 12.07.2017 – 17.07.2017: ... lei

- stoc scriptic constatat de societate în urma inventarierii din perioada 12.07.2017 – 17.07.2017: ... lei.

► societatea petentă nu a depus la contestație lista de inventariere pentru stocurile de ace.

Afirmația petentei că organele de inspecție fiscală nu au verificat și stocurile de la punctul de lucru din Ș – încercând a se induce faptul că și la această locație s-ar fi aflat stocuri de piese de schimb, matrițe și ace, de care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont în constatările lor – nu poate fi luată în considerare în soluționare favorabilă a cauzei în condițiile în care la inventarierea efectuată de societatea petentă, nu exista stoc de asemenea bunuri (piese de schimb, ace, matrițe) la punctul de lucru din Ș .

Se constată astfel, pe baza actelor depuse în motivarea contestației, o diferență chiar în urma inventarierii efectuate de petentă, între stocul scriptic de ... lei pentru gestiunea de piese de schimb, matrițe și ace, și stocul faptic în valoare de ... lei ce a rezultat în urma inventarierii, așadar încă un minus de inventar în suma de ... lei.

În considerarea celor mai sus prezentate, având în vedere consecvențele petentei demonstrate în cele ce preced, rezultă că inventarierea efectuată de petentă nu este de natură a-i confirma susținerile în privința existenței faptice a stocurilor de piese de schimb.

Cu privire la suma de ... **,30 lei** prezentata la pct. 16 al acestui capăt de cerere din contestație, se rețin următoarele:

Conform susținerilor petentei, ar rezulta faptul că organele de inspecție fiscală în calculul valorii totale a minusului de inventar, au inclus și valoarea de ... ,30 lei, în acest sens făcând următoarele afirmații:

“societatea a pus la dispoziția organelor de control **unele** liste cu stocurile existente. Din anexele raportului de inspecție fiscală, și implicit din calculul acestora aferent stocului scriptic la 21.06.2017, respectiv ... lei, lipsește lista pentru 10 matrițe în sumă de ... ,30 lei” care reprezintă valoarea a 10 matrițe, achiziționate în luna aprilie 2017 în baza facturii nr. ... /30.04.2017 de la furnizorul I B M SPA, pentru care nu s-a contestat nici realitatea operațiunii nici existența faptică a acestora.

Totodată, precizează că „această factură a fost verificată de organele de inspecție fiscală, făcând parte din documentele financiar contabile ale perioadei verificate.”, în acest context susținând că: „stocul real la data de 21.06.2017 rămas din acele și piesele de schimb existente pe stoc la data de 30.04.2017, era în suma de ... ,08 lei și nu de ... lei, cât este menționat în Raportul de inspecție fiscală”.

Referitor la aceste afirmații raportat la documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În data de 21.06.2017, când s-a efectuat verificarea prin sondaj a gestiunii de piese de schimb, de la punctul de lucru din S , societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală doar 3 liste, cuprinse în anexa nr. 9 la raportul de inspecție fiscală, respectiv lista pentru piese de schimb în valoare de ... ,97 lei, lista pentru ace de cusut în valoare de ... ,47 lei și lista pentru matrițe în valoare de ... ,34 lei.

Având în vedere că doar aceste trei tipuri de bunuri alcătuiesc componența gestiunii denumite generic “piese de schimb”, în condițiile în care era obligația petentei de a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele solicitate, conform dispozițiilor art. 124 din Codul de procedură fiscală care stipulează:

„ART. 124 Obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului

(1) La începerea inspecției fiscale, contribuabilul/plătitorul trebuie informat că poate numi persoane care să dea informații. Dacă informațiile furnizate de contribuabil/plătitor sau de către persoana numită de acesta sunt insuficiente, atunci organul de inspecție fiscală se poate adresa și altor persoane pentru obținerea de informații necesare realizării inspecției fiscale.

(2) 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.”

organele fiscale în mod corect și legal raportându-se la documentele prezentate de petentă în timpul inspecției, acestea neputându-se substitui contribuabilului, respectiv să identifice documente despre a căror existență însăși persoana verificată nu a făcut vorbire, deși ar avut suficient timp la dispoziție să pregătească și aceste liste dacă le considera cu implicații fiscale.

Referitor la afirmația petentei că factura de achiziție a celor 10 matrițe a fost verificată de organele de inspecție fiscală, necontestându-se realitatea operațiunii se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei factura există, dar simpla existență a acesteia nu certifică realitatea operațiunii, însă în cele din urmă prin faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea lor ca minus de inventar, s-a ajustat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor matrițe.

Este adevărat că ajustarea nu s-a efectuat punctual pentru aceste matrițe, nespecificându-se că din valoarea totală de ... lei, valoarea de ... ,30 lei reprezintă valoarea celor 10 matrițe, dar calculul minusului s-a efectuat global, respectiv s-au adunat totalurile listelor amintite mai sus, în cadrul acestora s-au stabilit bunurile lipsă (cele din lista cu “piese de schimb”), în sumă de ... lei. De altfel, așa cum rezultă și din RIF petenta a prezentat în data de 21.06.2017 o listă cu matrițe, care a fost luată în considerare de organele de inspecție fiscală, acestea având certitudinea că petenta a respectat dispozițiile art. 124 Cod proc. fisc. prezentând toate listele existente la nivelul entității (de altfel în condițiile în care petenta a și prezentat o listă conținând matrițe, organele de control au fost îndreptățite să considere că au fost prezentate toate listele privind stocul de gestiune).

Pe de altă parte, organele de inspecție fiscală s-au aflat în imposibilitatea constatării faptului că din lista de matrițe ar lipsi cele 10 matrițe, deoarece în primul rând nu s-a verificat existența faptică a niciunei matrițe din lista prezentată, iar în al doilea rând, nefiind prezentată factura de achiziție, apare imposibilitatea determinării sau cunoașterii prețului lor de achiziție pentru a constata faptul că acele matrițe nu sunt cuprinse în listă, în condițiile în care așa cum am arătat obligația de prezentare a tuturor listelor privind stocul de gestiune era în sarcina petentei, obligația organelor fiscale fiind de verificare a documentelor prezentate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au avut în vedere premiza că toate matrițele din listă există, cu condiția certificării prin inventarierea dispusă societății, aplicând principiul buneii – credințe. Pornind de la această premisă, rezultă că dacă erau cuprinse în lista prezentată, ar fi fost considerate existente; dar în situația în care nu au fost cuprinse în lista de matrițe prezentată, a rezultat un minus în gestiune, în condițiile în care reprezentantul al petentei, d-na. , în calitate de împuternicit al societății petente, a declarat sub sancțiunea faptei de fals în declarații că „*am pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspund pentru exactitatea, realitatea și legalitatea acestora*”.

În consecință, atâta timp cât în data de 21.06.2017 societatea a prezentat o listă cu matrițe, în care acestea nu erau cuprinse, rezultă ca ele nu erau înregistrate faptic ca intrate în gestiune, mai ales că de la data facturii și până la data prezentării listelor cu piese de schimb, societatea ar fi avut posibilitatea legală de a înregistra în gestiune aceste matrițe, aceasta fiind de altfel obligația sa legală - de

înregistrare în evidența contabilă, cronologic și sistematic, conform dispozițiilor exprese ale art. 2 din Legea nr. 8.../1991, republicată, a contabilității.

Învederăm că prin contestația formulată nu a fost explicată omisiunea de înscriere a acestor matrițe în lista prezentată în timpul inspecției fiscale, în data de 21.06.2017, înscrierea acestor 10 matrițe într-o listă separată, prezentată ulterior, conducând la concluzia că aceasta a fost întocmită exclusiv ca și document *pro causa*.

Însăși modalitatea în care petenta a înțeles să probeze existența celor 10 matrițe – prin prezentarea ulterioară, în etapa de soluționare a contestației, a unei liste separate de cea inițială – pune sub semnul incertitudinii realitatea operațiunii, dat fiind faptul că în luna iunie, ele nu erau înscrise în lista cuprinzând celelalte matrițe și în considerarea faptului că împuternicitul societății petente, a declarat pe proprie răspundere, sub sancțiunea faptei de fals în declarații că „*am pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspund pentru exactitatea, realitatea și legalitatea acestora*”.

Pe de altă parte, se observă, din lista cu matrițe prezentată în anexa nr.9 la RIF, că fiecare matriță se poate identifica printr-o serie (identificare efectuată de petentă) spre deosebire de lista celor 10 matrițe, prezentată ulterior, care au aceeași denumire, dar care nu conțin niciun element de identificare, nefiind precizată seria fiecăreia.

Pe cale de consecință, având în vedere ca societatea a avut obligația legală de a prezenta în timpul inspecției fiscale lista cu cele 10 matrițe (în situația existenței acestei a) în data de 21.06.2017 împreună cu listele privind stocul de gestiune, respectiv avea posibilitatea de a o prezenta cu ocazia susținerii punctului de vedere, petenta neaducând-o la cunoștința organelor de inspecție fiscală, raportat la cele constatate se reține că faptic aceste matrițe nu existau la data de 30.04.2017 și nici la data de 21.06.2017, chiar dacă exista factura de achiziție, starea de fapt constatată de organele de control conducând la concluzia că operațiunea de achiziție nu a avut loc în realitate.

În ceea ce privește mijloacele de probă depuse de petentă în motivarea cauzei, respectiv o listă suplimentară conținând cele 10 matrițe, se reține că, prezentarea ulterioară, în etapa de soluționare a contestației, a unor mijloace de probă noi care ar modifica starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a acestei a, în condițiile în care așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, petenta nu a dovedit, conform art. 73 din Codul de procedură fiscală, că la data efectuării inspecției fiscale, deținea aceste înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală; lista cu cele 10 matrițe prezentată ulterior fiind în mod evident un document *pro causa*, motiv pentru care nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a

contestației.

În considerarea faptului că împuternicitul societății petente, d-na. , a semnat Declarația (Anexa nr. 13 la Raportul de inspecție fiscală), prin care a declarat sub sancțiunea faptei de fals în declarații că „*am pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspund pentru exactitatea, realitatea și legalitatea acestora*”, prezentarea în etapa de soluționare a contestației a unei stări de fapt fiscală diferită de cea constatată de organele de inspecție, în legătură cu matricele deținute de petentă, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a acesteia, în condițiile în care împuternicitul societății în fața organelor de inspecție fiscală nu a prezentat lista cu cele 10 matrice (nici măcar cu ocazia prezentării punctului de vedere la proiectul de RIF), declarând sub faptei de fals în declarații că „*am pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspund pentru exactitatea, realitatea și legalitatea acestora*”.

Învederăm că în raport cu faptul că împuternicitul societății petente a dat o declarație pe proprie răspundere în care a arătat că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspunde pentru exactitatea, realitatea și legalitatea acestora, se constată ca netemeinică varianta stării de fapt mai sus descrisă pe care acesta încearcă să o prezinte organului competent în soluționarea contestației prin documente *pro causa*, care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în acest sens pronunțându-se în mod constant Înalta Curte de Casație și Justiție - a se vedea Decizia nr.2716/2016, motiv pentru care rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală a determinat valoarea de ... lei ca minus de inventar.

În ceea ce privește suma de ... lei prezentată la pct. 17 al acestui capăt de cerere din contestație, se reține că valoarea de ... lei a fost stabilită ca minus de inventar aferent unor piese constatate lipsă în gestiune, în urma verificării prin sondaj în data de 21.06.2017 a existenței faptice a pieselor de schimb, în prezența reprezentanților societății, d-na - administrator, d-na - contabil, dl. consilier juridic - angajat al societății de contabilitate și dl. - mecanic al societății, acesta din urma fiind cel care, la selectarea de către organele de inspecție fiscală a pieselor ce se doreau verificate faptic, dintr-o listă cu piese de schimb prezentată de societate, indica piesele existente sau lipsă, ori dădea explicații cu privire la ele.

În aceste condiții, s-a consemnat pe aceasta listă (anexa nr.9), pe coloana “faptic”, în dreptul fiecărei poziții inventariate, numărul pieselor identificate, existența sau inexistența pieselor, explicația mecanicului în cazul unora dintre ele, conform căreia lipsa lor din gestiune se explica prin faptul ca ele sunt deja instalate pe mașinile de cusut; în cazul acestora din urmă, organele de inspecție

fiscala stabilind de asemenea că sunt lipsă la inventar, în situația în care, conform listei prezentate în data de 21.06.2017 ele figurau scriptic ca fiind în gestiune.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că lista pieselor de schimb a fost pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către societate, ca document justificativ, în lipsa fișelor de magazie, pentru justificarea de către societate a existenței stocului de piese la data de 21.06.2017.

Astfel rezultă că petenta nu este de acord cu o sumă care a fost stabilită ca minus de inventar la verificarea prin sondaj în data de 21.06.2017 a bunurilor cuprinse în lista „Piese de schimb” din anexa nr.9 la RIF, cu totalul valoric de ... ,97 lei, listă care a fost semnată de reprezentanții societății și de mecanicul societății, dl.

De asemenea în cadrul Anexei nr. 9 se regăsește și documentul „Situația privind TVA aferentă pieselor de schimb lipsă în gestiune la constatarea din 21.06.2017”, cu valoarea de ... lei, situație care nu a fost semnată de împuternicitul societății, d-na , cu ocazia prezentării proiectului de raport de inspecție fiscală, aceasta refuzând semnarea anexei, pe motiv că nu cunoaște conținutul acelei anexe, nefiind semnată de către d-na - administrator al societății.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că anexa „Situația privind TVA aferentă pieselor de schimb lipsă în gestiune la constatarea din 21.06.2017” a fost întocmită de organele de inspecție fiscală la sediul acestora, ulterior datei de 21.06.2017, însă în fapt această anexă cuprinde doar o centralizare a bunurilor care au fost constatate lipsă la inventarierea prin sondaj din data de 21.06.2017, din anexa cu totalul valoric de ... ,97 lei și care a fost semnată de către reprezentantul societății, d-na - administrator și de către mecanicul societății, dl. , la data la care s-a efectuat inventarierea prin sondaj de către organele de inspecție fiscală în prezența reprezentanților petentei.

Afirmația societății potrivit căreia, în urma inventarierii din 17.07.2017, în urma măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală, unele din aceste piese existau faptic, iar altele se regăseau pe bonuri de consum din luna iulie, se situează în afara realității, în condițiile în care piesele în cauză nu au existat faptic la verificarea prin sondaj efectuată de organele de inspecție fiscală din data de 21.06.2017, aspect confirmat de reprezentanții societății și de mecanicul societății, dl. , prin semnarea listei „Piese de schimb” din anexa nr.9 la RIF conținând și bunurile constatate lipsa de către reprezentanții societății.

Pe cale de consecință, argumentele prezentate de petentă cu privire la suma de ... lei stabilită ca minus de inventar, nu pot fi luate în considerare pentru soluționarea favorabilă a contestației.

Cu privire la susținerile de la pct. 18 și 19 privind suma de ... lei, respectiv „întocmirea de către X ... SRL a unor bonuri de consum, utilizându-se prețul de intrare al pieselor de schimb în societatea furnizoare D SRL, în locul prețului de achiziție al acestora, din X ... SRL”, analiza acestora indică faptul că aceste bunuri

sunt evidențiate doar în contabilitatea financiară a X ... SRL, aceste bunuri nefiind înregistrate în fapt în contabilitatea de gestiune a X ... SRL, aceasta conform constatărilor organelor de inspecție fiscală nedispunând de un program de gestiune a stocurilor, nefiind întocmite niciodată fișe de magazie, fapt confirmat și de nota explicativă a d-nei. , luată în data de 15.06.2017.

În ceea ce privește corectarea bonurilor de consum prezentate la punctul de vedere, eroarea nu a fost constatată de angajata societății, ci corecția s-a făcut în urma consemnării acestei deficiențe de către organele de inspecție fiscală prin proiectul de raport de inspecție fiscală.

Din analiza modului în care s-a efectuat corectarea bonurilor a rezultat că nu s-a efectuat în conformitate cu prevederile pct.15 din ANEXA 1 NORME GENERALE de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din OMFP 2634/2015, aprobate prin art. 1 din OMFP 2634/2015, potrivit căruia:

„La corectarea documentului justificativ în care se consemnează operații de predare-primire a valorilor materiale și a mijloacelor fixe este necesară confirmarea, prin semnătură, atât a predătorului, cât și a primitorului.”

în condițiile în care organele de inspecție fiscală au verificat aceste bonuri corectate (a se vedea concluziile asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului de la cap. „Discuția finală” din RIF) rezultând că a fost ștearsă rubrica primitor, și totodată nu există nici semnătura gestionarului, deși acestea sunt elemente obligatorii.

De asemenea a fost introdusă rubrica „întocmit” (deși formularul prevăzut de OMFP 2634/2015 nu prevede această rubrica) și a fost semnat de către d-na , care însă avea doar atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor pentru bonurile de consum.

Un alt motiv care confirmă faptul că bonurile de consum nu respectă legislația în domeniu, îl reprezintă faptul că descrierea bunurilor din bonurile de consum este în limba italiană, fiind astfel încălcate prevederile art.3, alin. (1) din Legea nr.8.../19... republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională.”

În ceea ce privește faptul că o dată cu depunerea contestației, petenta a depus alte bonuri de consum, respectiv bonurile nr. 3A, 4A, 5A și 6A, conținând aceleași bunuri din bonurile 3/15.05.2017, nr.4/15.05.2017, nr. 5/12.06.2017 și nr. 6/12.06.2017, în care, față de varianta inițială, a înscris numele și semnătură magazinierului (tăind peste mențiunea “gestionar”) , a primitorului, a administratorului, se reține că acestea nu pot fi luate în considerare în situația în care așa cum rezultă din starea de fapt descrisă, aceste bonuri reprezintă a treia variantă prezentată de petentă, care dobândesc caracterul unor documente *pro causa*, dat fiind faptul că bonurile inițiale nu au conținut aceste nume și semnături;

Rezultă astfel că nu aceste bunuri au fost prezentate în timpul inspecției, ca de altfel nici la punctul de vedere la proiectul de RIF, prezentarea la contestație a unor documente, altele decât cele prezentate în timpul inspecției, refăcute doar ca urmare a celor sesizate de organele de inspecție fiscală, încalcă însăși cele declarate de împuternicitul societății petente, d-na. , care a declarat (Anexa nr. 13 la Raportul de inspecție fiscală), sub sancțiunea faptei de fals în declarații, că „*am pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspund pentru exactitatea, realitatea și legalitatea acestora*” (în acest sens pronunțându-se în mod constant Înalta Curte de Casație și Justiție - a se vedea Decizia nr.2716/2016).

Învederăm că în raport cu faptul că împuternicitul societății petente a dat o declarație pe proprie răspundere în care a arătat că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspunde pentru exactitatea, realitatea și legalitatea acestora, se constată ca netemeinică varianta stării de fapt mai sus descrisă pe care acesta încearcă să o prezinte organului competent în soluționarea contestației prin documente *pro causa*, care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în acest sens pronunțându-se în mod constant Înalta Curte de Casație și Justiție - a se vedea Decizia nr.2716/2016, motiv pentru care rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală a determinat valoarea de ... lei ca minus de inventar.

Cu privire la argumentația prezentată la pct. 20-29 aferente capătului de cerere privind suma de ... lei, se reține că:

Referitor la modalitatea de stabilire de către organele de inspecție fiscală a unui consum mediu de piese de schimb pentru perioada mai-iunie 2017, învederăm că așa cum rezultă din RIF, calculul organelor de control a avut în vedere consumurile înregistrate chiar de societatea petentă în perioada ianuarie-aprilie 2017.

În vederea analizării motivațiilor prezentate de petentă și a constatărilor organelor fiscale cu care nu este de acord, le redăm în mod succint, mai jos, astfel:

În opinia petentei, valoarea totală de ... lei, reprezentând valoarea de înregistrare în contabilitate a bunurilor cuprinse în bonurile de consum nr. 3/15.05.2017, nr.4/15.05.2017, nr. 5/12.06.2017 și nr. 6/12.06.2017, este mai mare decât în perioada ianuarie - aprilie 2017, când consumul pieselor de schimb și a acelor a fost în sumă de ... lei, ca urmare a faptului ca s-a extins activitatea societății prin preluarea unor active dintr-o altă societate din grup, respectiv D SRL. De asemenea, în perioada ianuarie-februarie 2017 a prestat servicii aferente produselor din colecția de vara, iar ulterior pentru colecția de iarnă, ceea ce a dus la un consum mai mare de consumabile (ace, suveici, benzi transportoare), situație

care în opinia sa justifică un consum mult mai mare de piese de schimb din perioada mai-iunie 2017.

Totodată, petenta susține că a respectat prevederile înscrise de organele de inspecție fiscală cu privire la întocmirea bonurilor de consum, considerând că lipsa mențiunilor privind persoanele care participă la operațiunea de eliberare și primire a pieselor de schimb nu este obligatorie, deoarece „documentul întocmit de societate nu prevede părțile, nefiind vorba de o factura, borderou de achiziție, ori alt document care să implice mai multe parti în efectuarea operațiunii.”

Din raportarea acestor susțineri la starea de fapt fiscală, respectiv la documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Așa cum s-a arătat și în RIF, organele de inspecție fiscală au considerat că este justificat consumul pieselor de schimb din bonurile nr. 3,4,5 și 6, având în vedere următoarele motive:

Bonurile de consum nu îndeplinesc calitatea de document justificativ de înregistrare în contabilitate a consumurilor, și astfel nu se justifică darea în consum a pieselor de schimb, ci doar întocmirea documentelor de către d-na

Conform prevederilor art.6, alin.(1) din Legea nr.8.../1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform RIF, bonurile de consum nu sunt semnate de persoanele care participă la efectuarea operațiunilor, respectiv gestionarul și primitorul, fiind semnate doar de către d-na. , care, conform Deciziei nr.../23.12.2016 (anexa nr. 1 din RIF), are doar atribuții privind alocarea și gestionarea formularelor financiar-contabile prevăzute de OMFP 2634/2015. La rubricile gestionar și primitor nu există nicio semnătură care să certifice predarea pieselor de către gestionar și primirea lor de către utilizator, fiind încălcate prevederile art. 3 din OMFP nr. 2634/2015 și ale pct.2 și 4 din Anexa nr.1 din OMFP nr. 2634/2015 privind NORME GENERALE de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin art.1 din OMFP nr. 2634/2015, potrivit cărora:

„ A. Aspecte generale

(...)

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- **menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);**

- *conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- *datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- *numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare.*

(...)

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

Conform prevederilor art. 3 din Ordinul nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile:

„ART. 3

Elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină documentele financiar-contabile sunt cele prevăzute la pct. 2 și 10 din anexa nr. 1.”

Raportând normele legale mai sus citate la susținerile petentei, rezultă că în mod contrar afirmațiilor sale, bonurile de consum trebuiau să stipuleze părțile implicate în operațiune, pentru că însăși formularul “Bon de consum colectiv - cod 14-3-4A” din OMFP 2634/2015 conține aceste rubrici, fiind în fapt implicate mai multe părți, respectiv gestionar și primitor; ori d-na , semnatarea bonurilor, nu are calitatea nici de gestionar și nici de primitor.

Conform notei explicative date de d-na. , persoanele care au calitatea de gestionari la gestiunea de piese de schimb sunt d-na. și , iar ”bonurile de consum sunt întocmite de -angajată pe funcția de funcționar economic, în baza listei cu bunurile date în consum primite de la” ; învederăm că la dosarul cauzei nu se regăsește nicio listă de predare a bunurilor către d-na. , semnata de d-na.... .. .

În considerarea dispozițiilor **Anexei nr. ...din OMFP 2634/2015, aprobate prin art.2 din OMFP 2634/2015**, documentele justificative pentru evidența stocurilor sunt fișa de magazie și bonurile de consum.

Ori în situația în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a întocmit fișă de magazie, iar bonurile de consum nu conțin semnătura gestionarilor și primitorilor bunurilor, persoanele abilitate să consemneze operațiunile de intrare - ieșire din gestiune (astfel bonurile de consum nu conțin nici semnătura d-nei , nici a d-lui , nefiind semnate nici de persoana primitoare a bunurilor), motiv pentru care în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Pentru aplicarea dispozițiilor OMFP 2634/2015, unde se precizează:

“Fișa de magazie servește ca document de evidență a intrărilor, ieșirilor și stocurilor de bunuri materiale.

Fișele de magazie se țin pe fiecare loc de depozitare a valorilor materiale, pe feluri de materiale, ordonate pe conturi, grupe, eventual subgrupe, sau în ordine alfabetică.

Pentru valori materiale primite spre prelucrare de la terți sau în custodie se întocmesc fișe distincte, care se țin separat de cele aferente propriilor valori materiale.

Înregistrările în fișele de magazie se fac document cu document.”

coroborat cu prevederile art.6 din legea nr.8.../19... republicată, mai sus citat, rezultă că bonurile de consum trebuie întocmite pe măsura eliberării materialelor din magazie în consum, așa cum prevăd reglementările cuprinse în Anexa 2 Norme Specifice de utilizare a documentelor financiar-contabile din OMFP 2634/2015, și în momentul efectuării lor.

Așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, societatea petentă nu a întocmit fișa de magazie, în aceste condiții nefiind niciodată înregistrate în momentul efectuării lor operațiunile de eliberare din magazie a pieselor de schimb, fiind încălcate prevederile pct.1 din Anexa nr.1 Norme generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din OMFP 2634/2015, aprobate prin art. 1 din OMFP 2634/2015, potrivit căroră:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) din Legea contabilității nr. 8.../1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare entități), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz)”.

Pe de altă parte, întârzierea cu care au fost prezentate bonurile de consum, faptul că existența lor nu a fost precizată de societatea petentă înainte de începerea inspecției fiscale, respectiv faptul că bonurile de consum nr. 5/12.06.2017 și 6/12.06.2017, deși au fost solicitate de către organele de inspecție fiscală, nu au fost prezentate de petentă în data de 15.06.2017, cu toate că acestea au fost întocmite cu ajutorul tehnicii de calcul, astfel încât, chiar și în condițiile în care exemplarul original ar fi fost predat societății de contabilitate, ele puteau fi imprimate în orice moment, fapt care denotă nerespectarea dispozițiilor art. 124 din Codul de procedură fiscală, referitor la obligația de colaborare a contribuabilului, care avea obligația de a prezenta toate documentele în vederea clarificării stării de fapt fiscale, dând astfel dovadă de lipsă de bună credință în relația cu organele fiscale în ceea ce privește lămurirea unei stări de fapt fiscale.

Discrepanța foarte mare a valorii consumului din lunile mai și iunie 2017 (... lei) față de consumul din perioada ianuarie-aprilie 2017 (... lei) au fost elemente care au ridicat suspiciuni cu privire la realitatea consumurilor de piese de schimb evidențiate în bonurile de consum emise în perioada mai-iunie 2017 și au

determinat organele de inspecție fiscală să nu ia în considerare integral consumurile evidențiate în aceste bonuri de consum.

În aceste condiții, s-a estimat un consum al pieselor de schimb în perioada mai - iunie 2017, care a avut la bază chiar consumul înregistrat de însăși societatea petentă în perioada ianuarie - aprilie 2017.

Referitor la susținerea petentei că „dreptul de deducere, în baza facturii de achiziție, achiziție justificată prin însăși natura activității societății, a notelor de recepție care servește ca document justificativ de încarcare în gestiune, nu poate fi ajustat în baza anularii documentului care demonstrează în acest caz consumul bunurilor.”, raportat la starea de fapt fiscală și la normele legale incidente, rezultă că nota de recepție se întocmește de către societate doar formal, concluzie demonstrată de faptul că nici măcar nu se cunoaște prețul unitar de recepție al pieselor de schimb în societatea X ... SRL, atâta timp, cât la emiterea bonurilor de consum, d-na a utilizat prețurile cu care acestea erau înregistrate în evidența societății de la care au fost facturate, respectiv a Societății D SRL; mai mult, chiar documentul care ar fi putut susține afirmațiile petentei nu există (conform celor reținute în prezenta, a rezultat că petenta nu a întocmit fișe de magazie pentru evidența intrărilor și ieșirilor).

În ceea ce privește afirmația petentei că organele de inspecție fiscală au solicitat documente aferente lunilor mai și iunie 2017, în condițiile în care perioada supusă inspecției fiscale a fost luna aprilie 2017, în vederea petentei că organele de inspecție fiscală au aplicat dispozițiile art. 113 alin. 2 din Legea nr. .../2015 privind Codul fiscal, potrivit cărora în scopul efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală procedează la:

- examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;
- verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;
- analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;
- 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;
- solicitarea de informații de la terți;
- verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;
- 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;
- informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a

împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

- 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.

Ori în condițiile în care inspecția fiscală are loc în luna iunie 2017, este evident că stocul la 30.04.2017 este posibil să suporte modificări, având în vedere intrări sau/și ieșiri care pot avea loc ulterior datei de 30.04.2017 și pana la momentul inspecției. În aceste condiții, pentru a certifica existența stocului de la 30.04.2017, este absolut legal și normal să se solicite documentele privind mișcările de stocuri, întocmite ulterior lunii aprilie 2017.

În ceea ce privește afirmațiile petentei de la pct. 31 al capătului de cerere privind suma de ... lei, se rețin următoarele:

În motivarea punctului de vedere depus de petentă, ca de altfel, în cuprinsul întregii contestații, societatea reclamă organelor de inspecție fiscală efectuarea de constatări abuzive și ilegale, DGRFP Timișoara, prin structura de soluționare a contestațiilor, constatată lipsa competenței materiale a acestei a referitor la modalitatea de desfășurare a inspecției fiscale.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând TVA aferenta minusului de inventar constat conform celor mai sus descrise, astfel raportat și la pct. 2.1 și 2.2 din prezenta decizie, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F- .../07.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../07.07.2017, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. .../2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. .../2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. .../2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a)

din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. .../2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F- .../07.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../07.07.2017, pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X ... S.R.L.

- AJFP Arad – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,