



MINISTERUL FINANTELOR
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIE NR. 1780/2021

privind soluționarea contestației formulate de
societatea S.R.L. - în faliment,
înregistrată la D.G.R.F.P. sub nr. TMR-DGR/27.07.2021

Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P. a fost sesizat de A.J.F.P. - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice , prin adresa nr...../23.07.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. - Serviciul soluționare contestații 1 sub nr. TMR-DGR/27.07.2021, cu privire la contestația formulată de societatea S.R.L. - în faliment, având CUI, cu sediul în localitatea, jud....., reprezentată legal prin lichidator judiciar provizoriu practicianul în insolvență S.C.P., cu sediul în, str. jud.....Dovada numirii, respectiv Încheierea civilă nr./2021 pronunțată în Ședința din Camera de Consiliu din data de 02.04.2021 se află atașată la dosarul cauzei.

Contestația este semnată de S.R.L. - în faliment, prin lichidator judiciar S.C.P.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice înregistrată sub nr./07.06.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-..... din 07.06.2021 prin care au fost stabilite obligații fiscale în sumă totală de lei, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de .. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Petenta solicită admiterea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice înregistrată sub nr./07.06.2021, pentru **taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar** în sumă de lei.

Față de data comunicării deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr./07.06.2021, respectiv **08.06.2021**, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **13.07.2021**.

Constatănd ca în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268 art. 269 și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și

completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de societatea S.R.L. - în faliment.

I. Societatea S.C.P.,cu sediul în , înmatriculată în Registrul Societăților Profesionale al U.N.P.I.R sub nr. /24.10.2008 și în Tabloul U.N.P.I.R. sub nr. /24.10.2008, având CIF, în calitate de lichidator judiciar provizoriu al Societății S.R.L. - în faliment, CUI:.....,nr. de înregistrare în Registrul Comerțului ,cu sediul în Municipiuloara, Județ, aflată sub incidența Legii 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, a formulat prezenta contestație împotriva Deciziei de impunere nr. din 07.06.2021, prin care se stabilește suplimentar de plată suma de .. de lei (necontestată), reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor, suma de de leilei(din care contestată suma de lei) reprezentând TVA stabilită suplimentar, urmare a neadmiterii la deducere a tva aferentă achizițiilor efectuate și pentru care nu a prezentat documente, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... din 07.06.2021,

Prin contestația formulată, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr..... din 07.06.2021,având în vedere că societatea deține și poate prezenta documentele justificative și financiar contabile care au stat la baza exercitării dreptului de deducere a TVA în sumă de lei, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.-..... din 07.06.2021, pentru următoarele motive:

În fapt, societatea S.R.L. - în faliment a făcut obiectul unei inspecții fiscale desfășurate în perioada 13.05.2021 - 07.06.2021, obligațiile fiscale care au făcut obiectul acestei inspecții fiind următoarele:

- taxa pe valoarea adăugată (perioada verificată: 01.01.2016-31.03.2021);
- impozitul pe veniturile microîntreprinderilor (perioada verificată: 01.01.2016-31.03.2021).

Inspecția fiscală a fost inițiată și cuprinsă în programul de activitate al A.J.F.P. în considerarea faptului că societatea a intrat sub incidența Legii 85/2014 - fiind astfel aplicate prevederile art. 102 din Legea insolvenței.

În cadrul acestei inspecții fiscale, au fost solicitate documente justificative și financiar contabile de către inspectorii fiscali, printre care și fisele de cont pentru conturile 4426 - TVA deductibilă, 4427 - TVA colectată, 4423 - TVA de plată, 4424 - TVA de recuperat, 441 - Impozit pe veniturile micromtreprinderilor și 698 - Cheltuieli cu alte impozite taxe și vărsăminte.

În contextul în care la data de 15.03.2021 între societatea S.R.L. - în faliment și PFA se încheiase contractul de prestări servicii de contabilitate, reprezentanții societății au luat legătura cu doamna expert contabil în vederea punerii la dispoziție a fiselor de cont solicitate în cadrul inspecției fiscale.

Ori, anexele TVA și venituri microîntreprindere puse la dispoziție de către doamna în urma solicitării necesitau unele ajustări, conform indicațiilor primite de la echipa de inspecție fiscală - ajustări (completări) care urmau să se efectueze pe baza documentelor contabile ale societății.

Petenta face precizarea că toate documentele contabile ale societății S.R.L. - în faliment au fost prezentate echipei de control

încă de la începutul inspecției fiscale, respectiv aceste documente s-au aflat în locația în care s-a desfășurat inspecția fiscală și au fost observate de către membrii echipei de control.

Prin urmare, având în vedere indicațiile primite de la echipa de inspecție fiscală, doamna expert contabil s-a angajat să completeze anexele TVA și venituri micro - sens în care a solicitat să i se pună la dispoziție următoarele documente care se aflau în locația în care s-a desfășurat inspecția fiscală:

- balanțe lunare aferente perioadei 2016 - 2021, jurnale de vânzări lunare aferente perioadei 2016 - 2021, jurnale de cumpărări aferente perioadei 2016 - 2021, declarații aferente perioadei 2016 - 2021, decizii de plajă numere anuale pentru perioada 2016 - 2021 și stampila nr. 2 a societății.

În data de 20.05.2021, reprezentanții societății contestatoare s-au deplasat la domiciliul doamnei și au predat documentele solicitate de către aceasta din urmă, în vederea completării anexelor TVA și venituri micro, urmând ca în ziua următoare (21.05.2021) ajustările anexelor să fie finalizate.

Cu toate acestea, în data de 21.05.2021, doamna expert contabil nu a mai răspuns la telefon, mesaje sau e-mail. În încercarea disperată a reprezentanților societății de a reintra în posesia documentelor contabile predate în data de 20.05.2021 doamnei contabile, aceștia s-au prezentat din nou la domiciliul doamnei - ocazie cu care doamna a comunicat ca nu mai poate reface anexele, solicitând totodată și suma de 500 lei în schimbul documentelor predate în data de 20.05.2021.

În ciuda faptului că i s-a explicat doamnei faptul că au nevoie de documentele contabile în vederea prezentării acestora echipei de inspecție fiscală, aceasta a refuzat vehement înapoierea.

Pe cale de consecință, în lipsa documentelor contabile predate cu bună-credință contabilei societății, prin Raportul de inspecție fiscală nr. - din data de 07.06.2021 s-a reținut faptul că societatea S.R.L. - în faliment nu a prezentat toate documentele justificative și de evidență contabilă pentru perioada 2016 - 2021 - sens în care nu s-a putut dovedi că achizițiile de bunuri și servicii servesc activității societății.

Consecința a fost că, în lipsa documentelor, societatea S.R.L. - în faliment nu a putut justifica dreptul de deducere a TVA pentru suma de lei - sens în care suma de lei a fost stabilită suplimentar la plată cu ocazia inspecției fiscale.

Argumentele petentei pentru anularea Deciziei de impunere nr. din data de 07.06.2021, emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. din data de 07.06.2021

Având în vedere că societatea S.R.L. - în faliment deține și poate prezenta documentele justificative și financiar contabile care au stat la baza exercitării dreptului de deducere TVA pentru suma de lei, solicită anularea Deciziei de impunere nr. prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sarcina societății.

Precizează că a întreprins toate demersurile în vederea recuperării documentelor financiar-contabile predate în data de 20.05.2021 doamnei expert contabil, respectiv:

- a formulat plângere penală împotriva doamnei expert contabil, pe rolul Parchetului de pe lângă Judecătoria oara fiind format dosar penal în care se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii de *abuz de încredere* de către

- a formulat sesizare la CECCAR împotriva doamnei, având în vedere refuzul acesteia de a înapoia documentele societății;
- a înregistrat pe rolul Judecătorieioara acțiune de chemare în judecată având ca obiect obligarea doamnei la predarea documentelor contabile aparținând societății S.R.L. - ÎN FALIMENT.

Până în prezent, doamna nu a înapoiat documentele contabile, exprimând același refuz vehement.

În acest context, având în vedere că societatea S.R.L. - în faliment poate justifica dreptul de deducere a TVA pentru suma delei (întrucât există documente justificative și de evidență contabilă pentru perioada 2016 - 2021), a depus toate eforturile pentru recuperarea (măcar parțială) evidențelor contabile aflate în arhiva societății care a prestat servicii de contabilitate pentru S.R.L. - în faliment anterior doamnei Nicoleta.

Astfel, anexează contestației toate documentele contabile recuperate din arhivele fostului prestator de servicii de contabilitate, respectiv:

1. Registrul inventar pentru anii 2017 - 2019
2. Decizii plajă de numere
3. Situație furnizori 01.01.2021 - 31.07.2021
4. Situație clienți 01.01.2021 - 31.07.2021
5. Calcul impozit pe venit 2017 - 2020
6. Jurnal pentru vânzări 01.04.2020 - 30.06.2020
7. Jurnal pentru vânzări 01.01.2020 - 31.03.2020
8. Jurnal pentru vânzări 01.10.2019 - 31.12.2019
9. Jurnal pentru vânzări 01.04.2019 - 30.06.2019
10. Jurnal pentru vânzări 01.01.2019 - 31.03.2019
11. Jurnal pentru vânzări 01.10.2018 - 31.12.2018
12. Jurnal pentru vânzări 01.07.2018 - 30.09.2018
13. Jurnal pentru vânzări 01.04.2018 - 30.06.2018
14. Jurnal pentru vânzări 01.01.2018-31.03.2018
15. Jurnal pentru vânzări 01.10.2017 - 31.12.2017
16. Jurnal pentru cumpărări 01.04.2020 - 30.06.2020
17. Jurnale pentru cumpărări 01.01.2020 - 31.03.2020
18. Jurnale pentru cumpărări 01.10.2019-31.12.2019
19. Jurnale pentru cumpărări 01.04.2019 - 30.06.2019
20. Jurnale pentru cumpărări 01.01.2019-31.03.2019
21. Jurnal pentru cumpărări 01.10.2018 - 31.12.2018
22. Jurnal pentru cumpărări 01.07.2018 - 30.09.2018
23. Jurnal pentru cumpărări 01.04.2018 - 30.06.2018
24. Jurnal pentru cumpărări 01.01.2018 - 31.03.2018
25. Jurnal pentru cumpărări 01.10.2017 - 31.12.2017
26. Registru jurnal pentru anul 2020
27. Registru jurnal pentru anul 2019
28. Registru jurnal pentru anul 2018
29. Registru jurnal pentru anul 2017 (octombrie - decembrie)
30. Balanță de verificare 01.06.2020-30.06.2020
31. Balanță de verificare 01.05.2020-31.05.2020
32. Balanță de verificare 01.04.2020-30.04.2020
33. Balanță de verificare 01.03.2020-31.03.2020
34. Balanță de verificare 01.02.2020-29.02.2020
35. Balanță de verificare 01.01.2020-31.01.2020
36. Balanță de verificare 01.12.2019-31.12.2019

37. Balanță de verificare 01.11.2019-30.11.2019
38. Balanță de verificare 01.10.2019-31.10.2019
39. Balanță de verificare 01.09.2019-30.09.2019
40. Balanță de verificare 01.08.2019-31.08.2019
41. Balanță de verificare 01.07.2019-31.07.2019
42. Balanță de verificare 01.05.2019-31.05.2019
43. Balanță de verificare 01.04.2019-30.04.2019
44. Balanță de verificare 01.03.2019-31.03.2019
45. Balanță de verificare 01.01.2019-31.01.2019
46. Balanță de verificare 01.12.2018-31.12.2018
47. Balanță de verificare 01.11.2018-30.11.2018
48. Balanță de verificare 01.09.2018-30.09.2018
49. Balanță de verificare 01.06.2018-30.06.2018
50. Balanță de verificare 01.05.2018-31.05.2018
51. Balanță de verificare 01.04.2018-30.04.2018
52. Balanță de verificare 01.03.2018-31.03.2018
53. Balanță de verificare 01.02.2018-28.02.2018
54. Balanță de verificare 01.01.2018-31.01.2018
55. Balanță de verificare 01.12.2017-31.12.2017
56. Balanță de verificare 01.11.2017-30.11.2017
57. Balanță de verificare 01.09.2017-30.09.2017
58. Balanță de verificare august 2017
59. Balanță de verificare iulie 2017

Având în vedere că în Raportul de inspecție fiscală contestat se reține în mod greșit faptul că societatea S.R.L. - în faliment nu poate justifica deducerea TVA pentru suma de lei din cauza lipsei documentelor justificative și de evidență contabilă, petenta solicită respectuos să se aibă în vedere anexarea de către societate a documentelor contabile care justifică deducerea TVA și admiterea prezentei contestații, cu consecința anulării atât a Deciziei de impunere nr. din data de 07.06.2021, cât și a Raportului de inspecție fiscală nr. din data de 07.06.2021.

În probațiune, având în vedere prevederile art. 276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anexează următoarele:

- Raport de inspecție fiscală nr. din data de 07.06.2021,
- Decizia de impunere nr. din data de 07.06.2021,
- documentele contabile enumerate în prezenta contestație,
- dovada efectuării de cercetări pentru infracțiunea de abuz de încredere, față de numita
- dovada intentării acțiunii civile pe rolul Judecătoriei - împotriva contabilei,
- dovada formulării unei sesizări la CECCAR împotriva contabilei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr./07.06.2021, s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de lei, reprezentând:

- TVA =lei;
- impozit pe veniturile micrpîntreprinderilor=.. lei.

Constatările organelor de inspecție fiscală, cu privire la aspectele contestate, respective cu privire la TVA, consemnate detaliat în Raportul de inspecție fiscală sunt următoarele:

Inspectia fiscala partiala la societatea SRL a fost initiata si cuprinsa in programul de activitate al A.J.F.P. Timis - Inspectie Fiscala, nr...../28.02.2020, ca urmare a referatului nr...../28.04.2021, din care rezulta ca, in prezent, societatea SRL, a intrat sub incidenta Legii 85/2014. A fost intocmita Fisa de risc fiscal cu ID, din care rezulta un risc(valoare sume suplimentare probabile) pentru suma delei provenita din neconcordantele din declaratia informative cod 394 (anexa lucru).

Societatea se afla in procedura de insolventa conform BPI nr...../13.04.2021.

Inspectia fiscala a fost efectuata in mod operativ, avind la baza documentele puse la dispozitie de reprezentantii societatii, precum si din informatiile si declaratiile existente in baza de date ANAF, tinind cont de prevederile legale cuprinse la art.102 din Lg.nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolventei si de insolventa, potrivit caruia:

”... Sunt creante anterioare si creantele bugetare constatate printr-un raport de inspectie fiscala intocmit ulterior deschiderii procedurii, dar care are ca obiect activitatea anterioara a debitorului. In termen de 60 de zile de la data publicarii in BPI a notificarii privind deschiderea procedurii, organele de inspectie fiscala vor efectua inspectia fiscala si vor intocmi raportul de inspectie fiscala, potrivit prevederilor Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Creditorii vor inregistra cererea de admitere a creantei in termenul prevazut la art.100, alin.(1), lit.b), urmind ca, in termen de 60 de zile de la data publicarii in BPI a notificarii privind deschiderea procedurii, sa inregistreze un supliment al cererii de admitere a creantei initiale, daca este cazul.”

Termenul de 60 de zile de la data publicarii in BPI este 12.06.2021.

Societatea nu a prezentat toate documentele justificative si de evidenta contabila pentru perioada 01.01.2016 - 31.03.2021, in vederea justificarii faptului ca aceste achizitii de bunuri si servicii servesc activitatii societatii, incalcind astfel prevederile art. 297 alin.(4) lit.a) din Lg.227/2015 privind Codul fiscal, care precizeaza ca:

“(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;”, ca de exemplu:

- in anul 2016 a dedus TVA in suma delei;
- in anul 2017 a dedus TVA in suma delei;
- in anul 2018 a dedus TVA in suma delei;
- in anul 2019 a dedus TVA in suma delei, etc.

Situatia in detaliu este prezentata in anexa nr. 5.

Din acest motiv societate nu justifica dreptul de deducere a TVA pentru suma de lei, situatia TVA nedeductibilă fiind prezentata in anexa nr.5.

In consecinta, suma de lei a fost stabilita suplimentar.

Concluzionand aspectele prezentate mai sus, aferent perioadei verificate, echipa de inspectie fiscala a stabilit suplimentar TVA in suma totala delei (..... lei + lei).

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

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei stabilită de inspecția fiscală pentru perioada fiscală 2016-2020, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală

documente justificative de natura mijloacelor de probă noi care să schimbe situația de fapt fiscală stabilită cu ocazia efectuării inspecției fiscale.

În fapt, în perioada în care organele de inspecție fiscală au avut acces la evidența contabilă, au reușit să analizeze aproximativ un sfert din documentele justificative, respectiv facturi aprovizionare, facturi cheltuieli administrative, bonuri fiscale, rapoarte de gestiune, registru de casă etc., fără a avea însă la dispoziție integral documentele de evidență contabilă, de fapt atunci când au fost prezentate documente justificative nu au existat documente de evidență contabilă.

În timpul controlului, reprezentantul legal al societății, în **Nota Explicativă** a precizat în scris cu privire la documentele justificative și financiar contabile faptul că **„baza de date în perioada 2017-2020 a fost pierdută, încercăm în cel mai scurt timp să refacem baza de date”**.

În urma efectuării inspecției fiscale la SRL, organele de control au stabilit obligații fiscale suplimentare, în principal, ca urmare a neprezentării de documente financiar - contabile care au stat la baza înregistrărilor din evidenta contabilă a societății.

Organele de inspecție fiscală au procedat la influențarea bazei impozabile privind TVA și implicit la stabilirea de obligații fiscale suplimentare privind TVA în sumă de lei, urmare a neadmiterii la deducere a sumei de lei, reprezentând TVA aferentă achizițiilor efectuate și pentru care prin neprezentare de documente de evidență contabilă deoarece nu se face dovada că acestea servesc activității economice în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Ulterior, cu adresa nr. /20.07.2021, societatea SRL - în insolvență a anexat la dosarul contestației imagini/poze redând o serie de coperti de dosare, imagini **ce nu sunt însoțite de documentele primare** care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă (facturi, contracte, rapoarte de gestiune etc.).

Societatea contestatoare a mai depus și adresa înregistrată sub nr. /26.07.2021, prin care a comunicat documente constând în jurnale pentru vânzări, jurnale pentru cumpărări, balanțe de verificare, neînsoțite însă de documente justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate.

Având în vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat că societate nu justifică dreptul de deducere a TVA pentru suma de lei, situația TVA nedeductibilă fiind prezentată în anexa nr.5 la Raportul de inspecție fiscală.

În drept, în cauză sunt incidente prevederile O.M.F.P. nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile:

- pct. 25

„Factura este document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economice.

Pentru operațiunile economice pentru care, conform prevederilor Codului fiscal, nu există obligația întocmirii facturii, înregistrarea în contabilitate a acestora se efectuează pe baza contractelor încheiate între părți și a documentelor financiar-contabile sau bancare care să ateste acele operațiuni, cum sunt: aviz de însoțire a mărfii, chitanță, dispoziție de plată/încasare, extras de cont bancar, notă de contabilitate etc., după caz.”

- pct. 26

„Toate operațiunile privind factura (întocmire, utilizare, arhivare, corectare, reconstituire) se efectuează conform prevederilor Codului fiscal și ale Normelor metodologice de aplicare a acestuia”.

- pct.27

„Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.”

- pct.28

„ Pentru situații în care, prin reglementări speciale, se prevede că documentul original trebuie să fie păstrat la altă entitate, la înregistrarea în contabilitate se utilizează copia documentului respectiv.”

- pct.29

„Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoștință, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului entității (administratorului entității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective) situația constatată.”

- pct.31

„Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire". Dosarul de reconstituire trebuie să conțină elementele care au legătură cu constatarea și reconstituirea documentelor dispărute, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentelor;*
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;*
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;*

- dispoziția scrisă a conducătorului entității pentru reconstituirea documentelor;*

- o copie a documentelor reconstituite.”*

- pct.32

„În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă entitate, reconstituirea se va face de entitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la entitatea emitentă. În acest caz, entitatea emitentă va trimite entității solicitante, în termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la primirea cererii, documentul reconstituit.”

-pct.33

„Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și a datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate. Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrate sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate.”

- pct 34

„Procedura de reconstituire în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor financiar-contabile se va finaliza în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar, în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.”

Sintetizând prevederile legale citate, se reține că, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile acestea vor fi reconstituite în termen de maximum 30 de zile de la constatare, documentele reconstituite purtând în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT" și constituind baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Față de cele de mai sus, se reține că în cauză, sunt incidente prevederile art.297 alin.(4) lit.a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*”Art.297 - (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:
a) operațiuni taxabile;”*

„Art.299 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319 (...);”

Aceste prevederi legale se coroborează cu pct.67 alin.1 din HG 1/2016 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și anume:

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

69. (2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.(...)

(4) În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul trebuie să solicite emitentului un duplicat al facturii, pe care se menționează că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca factura inițială și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau, o fotocopie a facturii inițiale, pe care furnizorul/prestatorul menționează că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă trebuie să solicite un duplicat certificat de organele vamale.”

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor care i-ai fost livrate/prestate sau care urmează să fie livrate/prestate, **persoana**

impozabilă trebuie să justifice acest drept cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, sau, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, cu un duplicat al acesteia, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială, duplicat care poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, ce cuprinde aceleași date ca și factura inițială, sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care se aplică ștampila furnizorului/prestatorului.

Potrivit art. 321 alin. (1) și art. 323 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și anume:

“Art. 321. - Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activităților economice. (...).”

“Art. 323. - Decontul de taxă

(...) (2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 316 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 301 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. (...).”

conform art.102 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, stipulează:

„(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că plătitorul/ contribuabilul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

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

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

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

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu cele stipulate la art. 73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„(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.”

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

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

Astfel se retine că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cat si a cerințelor de formă. Îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existent dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Prin urmare, se va avea în vedere că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe respective îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA. Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestora, respectiv obținerea achizițiilor de bunuri /servicii ca urmare operațiunii efectuate, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Din documentele prezentate, nu se poate stabili că aceste achizitii/prestări de servicii au fost prestate efectiv si nici daca au fost efectuate in favoarea societății SRL - în faliment, nefiind prezentate documente justificative din care sa rezulte respectarea prevederilor art. 297. alin. (4) lit. a) din Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Conform prevederilor legale, in sarcina contribuabilului subzistă obligația de înregistrare în contabilitate, în ordine cronologica, a operațiunilor economice, doar pe baza unor documente justificative legal întocmite, iar emiterea si completarea acestora trebuie să fie conform dispozițiilor legale, nu doar sub aspectul formal al existentei si completării tuturor mențiunilor cuprinse în acestea, ci si sub aspect substanțial al concordantei cu realitatea, a datelor privind operațiunea economică efectuată în ansamblul său atât cu privire la parti cât si cu privire la obiect.

Astfel, toate mențiunile cuprinse în orice document financiar-contabil trebuie privite în ansamblu, având scopul de a atesta, in măsura în care sunt completate în mod corespunzător, realitatea, necesitatea operațiunii economice efectuate.

A fost avuta in vedere si hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controale este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabila(paragr 26 din hotărâre).

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

La paragrafele 23 si 24 din cazul C-11Q/94 Inzo si paragraful 24 din cazul C-26B/83 Rompelman, Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Nu în ultimul rând, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile

Astfel, întrucât societatea contestatoare nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirmе situația de fapt constatată de inspectia fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 279. - (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

coroborate cu pct. 11.1. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

„, 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;”

se va proceda la respingerea ca neîntemeiată contestației pentru suma de lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE:

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de societatea S.R.L - în faliment împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr./07.06.2021 **pentru suma de lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- SRL
- AJFP-INSPECȚIA FISCALĂ PERSOANE JURIDICE 5
-SPRL

Prezenta decizie poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

.....
Director general

www.anaf.ro/anaf/internet/.....oara