

DECIZIA NR. 2190/2020
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 31206/13.09.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 5234/12.09.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 31206/13.09.2019, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/1998, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Zorilor, nr. 5, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 5234/27.08.2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.06.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/28.06.2019 și **are ca obiect suma parțială de X1 lei, din care X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA.**

Conform documentelor la dosar, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.06.2019, respectiv data de **18.07.2019** și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv **27.08.2019**.

Contestația este formulată prin împuternicit, dl GZ și este semnată în original.

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

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.06.2019, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea parțială a acestui act administrativ fiscal prin care s-au stabilit obligații suplimentare constând în X4 lei impozit pe profit, X5 lei impozit pe veniturile microîntreprinderii și X3 lei TVA, aducând în susținere următoarele motivații:

A. Aspecte de procedură

În condițiile în care organul de inspecție fiscală a constatat faptul că evidența contabilă nu a fost condusă corespunzător, contestatara consideră că acesta trebuia să dispună corectarea erorilor contabile și invocă punctele 65 și 66 din Ordinul 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Cu privire la motivația organelor de control că rolele de la AMC, balanțele de verificare/jurnalele de vânzări și deconturile de TVA, au valori diferite, societatea susține că nu reprezintă argumente temeinice și dovezi obiective care să justifice raționamentul de a colecta TVA peste valorile înscrise în rolele caselor de marcat, și consideră că prin acest mod de acțiune i-a fost ignorată prezumția de nevinovăție și a fost încălcat principiul exercitării dreptului de apreciere, prevăzut la art. 6 aliniatul (2) din Codul de procedură fiscală.

B. Pe fond

Petenta susține că pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, organul de control a apreciat în mod eronat că anumite cheltuieli efectuate de SC X SRL nu pot fi considerate cheltuieli deductibile și au fost stabilite venituri suplimentare fără un raționament contabil sau fiscal, fiind determinată TVA colectată suplimentar.

De asemenea, reprezentantul societății precizează că organul de control trebuie să protejeze patrimoniul contribuabilului și să adopte o decizie întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză și consideră că soluția adoptată de organul de control, de reconsiderare a veniturilor, cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, urmare a analizei comparative între documentele justificative puse la dispoziție și datele din balanțele de verificare, respectiv din declarațiile fiscale, nu a dus la o determinare clară și concisă a obligațiilor fiscale stabilite în sarcina sa.

Societatea nu indică valoarea obligațiilor fiscale pe care le contestă, ci indică deficiențele/ constatările organelor de control împotriva cărora se îndreaptă.

Contestatară consideră că actul administrativ fiscal contestat este netemeinic și nelegal în ceea ce privește următoarele obligații fiscale stabilite suplimentar:

1) Cu privire la minusul de inventar la data de 31.12.2013, în sumă de X6 lei, care a dus la încadrarea la nedeductibile a cheltuielilor în sumă de X7 lei (X8 lei cost marfă + X9 lei TVA)

Petenta afirmă că suma de X6 lei reprezintă diferența dintre sinteticul contului 371 „Mărfuri” (de X10 lei) și suma analiticelor contului 371 (de X11 lei), diferență constatată la data de 01.01.2013, și care provine din preluarea unui sold sintetic eronat al contului de marfă evidențiat la 31.12.2012.

Aceasta precizează că începând cu data de 01.01.2013 evidența contabilă a fost preluată de actualul contabil al societății și că acesta a preluat eronat la data de 01.01.2013 soldul evidențiat la data de 31.12.2012, în fapt, soldul debitor al mărfurilor la data de 01.01.2013 fiind dat de suma analiticelor (X11 lei).

Reprezentantul societății consideră că aprecierea organului de control că suma de X6 lei reprezintă minus la inventar, contrazice însăși constatările organului de control din actul administrativ-fiscal contestat, unde este precizat că „echipa de inspecție fiscală a analizat în baza balanței de verificare analitice întocmită de societate la data de 31.12.2013, valorile înregistrate pe analitice în rulaje cumulate cont 707- *Venituri din vânzarea mărfurilor* cu cele din contul sintetic 707 și cele din înregistrările pe analitice (rulaje cumulate) ale contului 607- *Cheltuieli privind mărfurile* cu cea din contul sintetic, constatându-se egalitatea acestora. Diferența este numai în ceea ce privește contul de mărfuri sintetic 371 comparativ cu suma analiticelor aceluiași cont, pe gestiuni.”

În susținere, contestatară afirmă că nu a fost constat un minus de marfă în gestiune, valoarea mărfurilor din gestiune fiind dată de suma analiticelor conturilor de marfă (X11 lei), iar un eventual minus constatat la data de 01.01.2013 ar aparține anului 2012, perioadă prescrisă în conformitate cu prevederile art. 110 din Codul de procedură fiscală.

Concluzionând, petenta susține că valoarea mărfurilor aflate în stoc la data de 31.12.2013 este dată de suma soldurilor finale ale analiticelor contului 371, aceasta nefiind influențată de preluarea eronată, sub forma soldului initial la 01.01.2013, a soldului final înregistrat în sinteticul contului 371 la data de 31.12.2012.

2) Cu privire la TVA suplimentară în sumă de X9 lei, determinată aferent minusului la inventar la data de 31.12.2013, în sumă de X6 lei, petenta reia motivațiile de la punctul anterior.

3) Cu privire la TVA colectată în sumă de X12 lei

Contestatară susține că organul de control nu a avut în vedere documentele justificative (rolele caselor de marcat), așa cum acestea i-au fost puse la dispoziție și a stabilit față de valorile declarate, o taxă colectată suplimentar în sumă de X13 lei.

Petenta nu este de acord cu modul de lucru adoptat de către organele de control, care în situația în care valoarea TVA colectată determinată în baza rolurilor de la casele de marcat a fost superioară valorilor înregistrate în contabilitate (balanțe de verificare), a acceptat valorile determinate pe baza rolurilor de la casele de marcat, dar în situația în care valoarea TVA colectată determinată în baza documentelor justificative (role case de marcat) a fost inferioară valorilor înregistrate și declarate, organul de control a validat valorile din evidența contabilă, deși a reținut în cuprinsul actului administrativ-fiscal că evidența contabilă nu reflectă realitatea operațiunilor desfășurate.

Aceasta mai susține că în motivarea deciziei de impunere, constatările organului de control sunt contradictorii, pe de o parte acesta afirmând că a avut informații și documente justificative (role) doar pentru încasările înregistrate la 7 puncte de lucru, din cele 13 puncte de lucru unde erau instalate case de marcat (deși în raportul de inspecție a fost precizat un număr de 9 subunități deținute de societate în perioada verificată), iar pe de altă parte susținând că operatorul economic nu a prezentat toate rolele aparatelor de marcat fiscale.

Reprezentantul societății susține că toate rolele caselor de marcat din perioada verificată au fost puse la dispoziția organului de control, mai puțin cele din lunile decembrie 2013, ianuarie-martie 2014 de la punctul de lucru din str. Bălcescu, și rola aferentă lunii septembrie 2014 de la punctele de lucru Poiana X-Poiana Mică, situație în care valoarea vânzărilor a fost estimată de organul de control. De asemenea, petenta declară că s-a aflat în imposibilitatea prezentării rolurilor pentru punctul de lucru din cadrul halei agroalimentare STAR (închis în luna februarie 2017), situație în care TVA colectată a fost determinată de către organul de control în baza jurnalelor de vânzări.

Se precizează că, contrar celor afirmate cu privire la documentele justificative, în anii 2015 și 2017 organul de control a validat valorile TVA determinate în baza rolurilor caselor de marcat, acestea fiind superioare valorilor din contabilitate dar că pentru anii 2013, 2014 și 2016 organul de control a validat TVA colectată evidențiată în contabilitate, considerând că rolele caselor de marcat nu au calitatea de documente justificative.

În susținerea contestației petenta invocă Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 Tulică și alții, pct. 36, conform căreia determinarea TVA colectată aferentă livrărilor către persoane fizice se realizează din valoarea efectiv încasată de la persoanele fizice.

În fapt, petenta susține că în conformitate cu documentele justificative- rolele caselor de marcat- valoarea taxei colectată, pentru intervalul decembrie 2013-noiembrie 2018, este de doar X14 lei, determinată astfel:

- în luna decembrie 2013, în baza rolurilor, s-a determinat taxă colectată în sumă de X15 lei;
- în anul 2014, în baza rolurilor, s-a determinat TVA colectată în sumă de X16 lei;
- în anul 2015, în baza rolurilor, s-a determinat TVA colectată în sumă de X17 lei;
- în anul 2016, în baza rolurilor, s-a determinat TVA colectată în sumă de X18 lei;
- în anul 2017, în baza rolurilor, s-a determinat TVA colectată în sumă de X19 lei;
- în anul 2018, în baza rolurilor, s-a determinat TVA colectată în sumă de X20 lei.

Contestatară afirmă că dacă organul de control, în urma estimărilor efectuate, a stabilit o taxă colectată de X21 lei, diferența de X12 (X21 lei- X14 lei) este netemeinic și nelegal stabilită de organul de control și solicită validarea TVA colectată din încasările de la persoanele fizice în sumă de X14 lei și anularea taxei colectate suplimentar în sumă de X12 lei.

4) Cu privire la TVA de rambursat în sumă de X22 lei, aflată în sold la data de 30.11.2013

Reprezentantul societății afirmă că în perioada fiscală curentă soldul TVA este influențat

de rezultatele din perioada fiscală anterioară, mai precis de soldul TVA înregistrat în perioada anterioară, aspect care reiese din modul de întocmire a decontului de TVA- declarația 300. Acesta susține că legiuitorul a stabilit prescrierea soldului TVA în condițiile în care acesta nu a fost solicitat la rambursare sau în cazul în care, în perioadele fiscale următoare, nu a fost înregistrat TVA de plată. În interpretarea prevederilor Legii 571/2003 privind Codul fiscal (art 156² aliniatul 2) și a Ordinului nr. 1790/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) Decont de taxă pe valoarea adăugată, societatea susține că a avut obligativitatea preluării soldului TVA de rambursat în sumă de X22 lei prin decontul lunii decembrie 2013, această sumă influențând TVA de plată înregistrat în luna decembrie 2013.

Petenta face trimitere la Decizia Comisiei fiscale centrale din cadrul MFP nr. 1/2012 care prevede posibilitatea compensării TVA de plată din perioada/perioadele fiscale de raportare următoare cu soldul taxei negative cumulate și concluzionează că soldul TVA de plată datorat pentru luna decembrie 2013, este afectat, în sensul reducerii, cu suma de X22 lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.06.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații de plată suplimentare în sumă totală de X23 lei, din care X4 lei impozit pe profit, X5 lei impozit pe veniturile microîntreprinderii și X3 lei TVA.

Perioada verificată a fost 01.01.2013-30.09.2018 pentru impozitul pe profit, 01.01.2018-30.09.2018 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii și 01.12.2013- 30.11.2018 pentru TVA.

Inspecția s-a desfășurat în perioada 04.02.2019-28.06.2019 și nu a fost suspendată.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/28.06.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.06.2019 contestate, **S.C. X S.R.L.** are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun” cod CAEN 4711 și a desfășurat în perioada verificată activitate de vânzare cu amănuntul a produselor, preponderent alimentare.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.06.2019, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

1) Organele de control au verificat modul în care este condusă evidența contabilă a societății X SRL, constatând că în bilanțul de verificare întocmit la 31.12.2013 gestiunile sunt ținute atât separat, prin utilizarea conturilor 371 Mărfuri/pe analitice, 378 Adaos comercial/pe analitice și 4428 TVA neexigibilă/pe analitice, cât și pe conturi sintetice, respectiv 371, 378 și 4428. Urmare a însumării valorii soldurilor debitoare ale conturilor analitice 371- Mărfuri a rezultat valoarea de X11 lei, care este mai mare decât valoarea înscrisă în soldul debitor al contului sintetic 371 Mărfuri, de X10 lei, diferența dintre cele două fiind de X6 lei.

Organele de control au solicitat explicații scrise cu privire la modul de organizare și de conducere a evidenței contabile privind gestiunile de mărfuri și metoda de descărcare din gestiune, iar în răspunsul la nota explicativă împuternicitul administratorului a precizat că „Evidența contabilă a fost ținută pe gestiuni distincte prin analiticele conturilor 371, 378, 4428, 707, respectiv 607. Metoda de descărcare utilizată a fost pe cote medii de adaos comercial, cf. prevederilor legale. Menționăm că evidența contabilă este ținută printr-un program informatic Saga, descărcarea de gestiune făcându-se automat”.

Cu privire la diferența dintre soldurile analitice și soldul sintetic al contului 371 împuternicitul administratorului precizează în nota explicativă că „Minusul de inventar reflectat

în ct 371 sintetic față de suma ct. analitice 371/magazine, în sumă de X6 ron, provine din perioada anterioară în care evidența contabilă a fost ținută de o altă contabilă fără a avea preluată situația exactă a mărfurilor existente în stoc”, iar contabila societății a afirmat că „Minusul în gestiunea de mărfuri a fost preluat din 2012 de la vechea contabilă.”

Echipa de inspecție fiscală a analizat în baza balanței de verificare analitice întocmită de societate la data de 31.12.2013, valorile înregistrate pe analitice în rulaje cumulate ale contului 707- Venituri din vânzarea mărfurilor cu valoarea din contul sintetic 707, și cele din înregistrările pe analitice (rulaje cumulate) ale contului 607- Cheltuieli privind mărfurile cu valoarea din contul sintetic, constatându-se egalitatea acestora, diferență existând numai în ceea ce privește contul sintetic 371- Mărfuri comparativ cu suma analiticelor aceluiși cont, pe gestiuni.

În timpul inspecției, organele de control au reconstituit înregistrările contabile aferente acestui minus de inventar, în sumă de X6 lei (conform soldului contului sintetic 371 Mărfuri la data de 31.12.2013), în vederea descărcării din gestiune a mărfurilor lipsă (la preț cu amănuntul), după cum urmează:

%	=	371	X6,00 lei	
4428		X9,00 lei	TVA deductibil la prețul de achiziție	
378		X24 lei	adaosul comercial descărcat	
607		X8 lei	costul mărfii	

În vederea determinării valorii adaosului comercial aferent descărcării din gestiune a mărfurilor mai sus amintite, s-a calculat cota medie de adaos comercial la data de 31.12.2013, rezultatul fiind de 9,94%, astfel:

$$K 378/31.12.2013 = 297.290,82 \times 100 / (3.598.053,38 - 605.741,28) = 9,94\%$$

Echipa de inspecție fiscală a utilizat metoda coeficientului mediu de adaos comercial ca metoda de evaluare pentru descărcarea din gestiune a stocurilor conform prevederilor art. 160, alin. (1)-(4) din Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Urmare a celor constatate, în baza prevederilor art. 21, alin. (4), lit. c) din Legea 571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a inclus la data de 31.12.2013 pe **cheltuieli nedeductibile** suma de **X8 lei** reprezentând cost marfă și suma de X9 lei reprezentând TVA deductibil la prețul de achiziție.

Totodată, urmare a inspecției a fost ajustată **TVA** dedusă pentru luna decembrie 2013 cu suma de **X9 lei**, determinată aferent minusului la inventar la data de 31.12.2013 în sumă de X6 lei.

2) Urmare a verificării comparative a deconturilor de TVA, roletelor emise de casele de marcat și a evidenței contabile (balanțe de verificare/junale de vânzări), organele de control au constatat că sumele înregistrate la TVA colectată în cele 3 cazuri au valori diferite, cu fluctuații semnificative.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale în ceea ce privește TVA de colectată, pentru perioada 01.12.2013-30.11.2018, echipa de inspecție fiscală precizează că a aplicat următorul mod de lucru:

- în situația în care s-a constatat că TVA colectată conform role este mai mare decât TVA colectată din balanța de verificare și D300, s-a validat suma înscrisă în role;
- în situația în care s-a constatat că TVA colectată înscrisă în D300 este mai mare decât TVA colectată conform role și TVA colectată înscrisă în balanțele de verificare, s-a validat suma din D300;
- în situația în care s-a constatat că TVA colectată înscrisă în balanțele de verificare este mai mare decât TVA colectată din role și D300, s-a validat suma înscrisă în evidența

contabilă (balanțe de verificare și jurnale de vânzări).

Echipele de inspecție fiscală au determinat TVA pe care societatea avea obligația să o colecteze și să o declare la organul fiscal, după cum urmează:

În luna decembrie 2013 societatea a înregistrat în balanța de verificare și în jurnalele de vânzări venituri cu TVA colectată aferentă în sumă de X25 lei, iar pe rolele aparatelor de marcat fiscale prezentate la control au fost identificate încasări cu TVA aferentă de X15 lei, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a luat în considerare veniturile identificate în jurnalul de vânzări și balanța de verificare, respectiv TVA colectată în sumă de **X25 lei**.

În anul 2014 societatea a înregistrat în balanța de verificare și în jurnalele de vânzări venituri cu TVA colectată aferentă în sumă de X26 lei, potrivit Declarațiilor 300 TVA colectată este X27 lei, iar pe rolele aparatelor de marcat fiscale au fost identificate încasări cu TVA aferentă de X28 lei, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a luat în considerare veniturile identificate în jurnalele de vânzări și balanțele de verificare, respectiv TVA colectată în sumă de **X26 lei**.

În anul 2015 societatea a înregistrat în balanța de verificare și în jurnalele de vânzări venituri cu TVA colectată aferentă în valoare de X29 lei, potrivit Declarațiilor 300 TVA colectată este X30 lei, iar pe rolele aparatelor de marcat fiscale au fost identificate încasări cu TVA aferentă de X17 lei, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a luat în considerare veniturile identificate pe rolele aparatelor de marcat fiscale, respectiv TVA colectată în sumă de **X17 lei**.

În anul 2016 societatea a înregistrat în balanța de verificare și în jurnalele de vânzări venituri cu TVA colectată aferentă în sumă de X31 lei, potrivit Declarațiilor 300 TVA colectată este X32 lei, iar pe rolele aparatelor de marcat fiscale au fost identificate încasări cu TVA aferentă de X18 lei, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a luat în considerare veniturile identificate în jurnalul de vânzări și balanța de verificare, respectiv TVA colectată în sumă de **X31 lei**.

În anul 2017 societatea a înregistrat în balanța de verificare și în jurnalele de vânzări venituri cu TVA colectată aferentă în sumă de X33 lei, potrivit Declarațiilor 300 TVA colectată este X34 lei, iar pe rolele aparatelor de marcat fiscale au fost identificate încasări cu TVA aferentă de X19 lei, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a luat în considerare veniturile identificate pe rolele aparatelor de marcat fiscale, respectiv TVA colectată în sumă de **X19 lei**.

În perioada 01.01.2018-30.11.2018 societatea a înregistrat în balanța de verificare și în jurnalele de vânzări venituri cu TVA colectată aferentă în sumă de X35 lei, potrivit Declarațiilor 300 TVA colectată este X36 lei, iar pe rolele aparatelor de marcat fiscale au fost identificate încasări cu TVA aferentă de X20 lei, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a luat în considerare veniturile identificate pe rolele aparatelor de marcat fiscale, respectiv TVA colectată în sumă de **X20 lei**.

Conform acestor calcule, TVA colectată recalculată de echipa de inspecție fiscală este în sumă totală de X21 lei, cu X13 lei mai mult față de TVA colectată declarată de societate prin deconturile de TVA lunare (formular D 300), în suma totală de X37 lei.

3) La data de 30.11.2013 societatea avea declarat la organul fiscal teritorial un sold la TVA de recuperat în sumă de X22 lei.

În baza prevederilor art. 135 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, organele de control au considerat că pentru TVA în sumă de X22 lei, reprezentând TVA de rambursat la data de 30.11.2013, în anul 2014 a intervenit prescripția, aceasta provenind din perioade anterioare, mai mari de 5 ani.

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

A. Aspecte de procedură

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

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele sesizate de petentă sunt legitime și pot atrage nulitatea deciziei de impunere, în condițiile în care elementele care determină nulitatea actelor administrativ- fiscale sunt expres și limitativ prevăzute de legiuitor.

În fapt, organele de control au efectuat în perioada 04.02.2019-28.06.2019 o inspecție fiscală parțială la SC X SRL, verificare care a cuprins perioada 01.01.2013-30.09.2018 pentru impozitul pe profit, 01.01.2018-30.09.2018 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii și 01.12.2013- 30.11.2018 pentru TVA. Inspecția a fost demarată la data de 04.02.2019, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 92.

La finalizarea inspecției, urmare a deficiențelor constatate, a fost emisă Decizia de impunere F-X/28.06.2019 prin care s-au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații de plată suplimentare în sumă totală de X23 lei, din care X4 lei impozit pe profit, X5 lei impozit pe veniturile microîntreprinderii și X3 lei TVA.

În contestația formulată, reprezentantul societății consideră că, în condițiile în care organul de inspecție fiscală a constatat faptul că evidența contabilă nu a fost condusă corespunzător, acesta trebuia să dispună corectarea erorilor contabile și invocă punctele 65 și 66 din Ordinul 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

În drept, modul de desfășurare a inspecției fiscale este legiferat de Titlul VI- Controlul fiscal, Capitolul I- Inspecția fiscală din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se dispune că:

„art. 113 Obiectul inspecției fiscale

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

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*
- e) solicitarea de informații de la terți;*
- f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*
- g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*
- h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;*
- i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...)*”

Conform prevederilor antecitate, în scopul verificării legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale de către contribuabil, organul de

inspecție fiscală va avea în vedere examinarea documentelor din dosarul fiscal al contribuabilului, va verifica concordanța dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă, va solicita explicații scrise de la societate și/sau de la terți și va stabili corect baza de impunere, respectiv diferențele 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.

Totodată, se reține că în conformitate cu dispozițiile art. 6 și ale art. 7 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

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.

(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.”

Cu privire la sesizarea petentei că organele de control ar fi trebuit să dispună corectarea erorilor contabile, din analiza dosarului contestației se constată că în Raportul de inspecție fiscală F-X/28.06.2019 se precizează că, anterior inspecției fiscale, organe de control din cadrul AJFP X- AIF au efectuat la X SRL un control inopinat, în urma căruia a fost emis Procesul verbal nr. 481/28.12.2018 și Dispoziția de măsuri nr. 230/28.12.2018. Echipa de control menționează că în Procesul verbal nr. 481/28.12.2018 au fost consemnate o mare parte din deficiențele constatate și cuantificate în Decizia de impunere nr. F-X/28.06.2019. Totodată, în data de 16.01.2019 contribuabilul a luat la cunoștință despre faptul că va fi supus unei inspecții fiscale parțiale, acesta confirmând sub semnătură primirea Avizului de inspecție fiscală nr. F-BV 13/10.01.2019.

Astfel, se constată că, în condițiile în care Procesul verbal nr. 481 a fost încheiat la data de 28.12.2018, avizul de inspecție a fost comunicat la data de 16.01.2019, inspecția a demarat la data de 04.02.2019, iar contribuabilul avea cunoștință despre deficiențele constatate de echipa de inspecție fiscală, acesta putea efectua corecții ale evidenței contabile și declarative

din proprie inițiativă, în conformitate cu dispozițiile art. 105 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, prin comunicarea Avizului, societății i-a fost adus la cunoștință și faptul că în conformitate cu prevederile art. 122 alin. (5) din Legea 207/2015, poate solicita, o singură dată, amânarea datei de începere a inspecției fiscale pentru motive justificate, astfel că societatea se putea prevala de acest drept pentru a reface evidențele contabile în sensul reflectării realității fiscale și pentru a corecta declarațiile depuse la organul fiscal.

Contestatarul consideră că echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să dispună în sarcina sa corectarea erorilor contabile, dar nu indică vreo prevedere legală care ar dispune în acest sens, în condițiile în care el însuși avea posibilitatea să efectueze aceste corecții.

De altfel, prevederile art. 105 alin. (8) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală nu permit efectuarea în timpul inspecției fiscale de corecții ale declarațiilor de impunere aferente perioadelor ce fac obiectul inspecției, astfel că organele de control nu ar fi putut solicita petentei să corecteze aceste declarații.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 105 și ale art. 122 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 105 Corectarea declarației fiscale

(1) Declarația de impunere poate fi corectată de către contribuabil/plătitor, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

(2) Declarația informativă poate fi corectată de către contribuabil/plătitor indiferent de perioada la care se referă.

(3) Declarațiile prevăzute la alin. (1) și (2) pot fi corectate prin depunerea unei declarații rectificative.

(4) În cazul taxei pe valoarea adăugată, corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(8) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul depune sau corectează declarația de impunere aferentă perioadelor și creanțelor fiscale ce fac obiectul inspecției fiscale, aceasta nu va fi luată în considerare de organul fiscal.

art. 122 Avizul de inspecție fiscală

(5) În cazul prevăzut la alin. (2), după primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul/plătitorul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge prin decizie emisă de conducătorul activității de inspecție fiscală care se comunică contribuabilului. În cazul în care cererea de amânare a fost admisă, în decizie se menționează și data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 105 alin. (8) din Legea 207/2015, antecitat, în condițiile în care contribuabilul nu a efectuat corecțiile din proprie inițiativă până la data demarării inspecției fiscale, după această dată sumele suplimentare generate de deficiențele constatate ca urmare a inspecției fiscale trebuiau incluse într-un act administrativ fiscal (Decizia de impunere).

Contestatarul mai incriminează încălcarea dispozițiilor articolului 6 alineatul (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aceasta nefiind de acord cu faptul că organele de control au utilizat la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare datele din evidențele contabile întocmite de ea însăși, dar nu prezintă nicio justificare pentru care organele de control ar fi trebuit să desconsidere veniturile înscrise în jurnalele de vânzări în baza cărora a colectat TVA.

În drept, conform prevederilor art. 72 din Legea 207/2015, care dispun că:

„art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile
Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/ plătitorului constituie probe

la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare, astfel că în mod legal organele de control au aplicat acest tratament fiscal.

De altfel, din documentele la dosar se constată că, urmând același raționament, **organele de control au acordat suplimentar drept de deducere pentru TVA înscrisă în evidența contabilă de către SC X SRL (mai mare), deși aceasta nu a fost raportată în deconturile de TVA, deci s-a efectuat și o recalculare a TVA deductibilă, în favoarea agentului economic,** tot în baza evidențelor sale contabile, tratament fiscal referitor la care contestatara nu are nicio obiecție și la care nu face nicio referire.

Referitor la susținerea contestatarii privind nerespectarea prezumției de nevinovăție și a principiului bune-credințe prevăzut de art. 12 din Legea 207/2015, conform căruia:

„art. 12 **Buna-credință**

(1) *Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

(4) *Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”* se reține faptul că, în realizarea scopului recunoscut de Codul de procedură fiscală, organele de control au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată, nu poate echivala cu încălcarea acestor principii, iar petenta nu probează cele susținute.

Față de cele anterior prezentate, întrucât susținerile petentei privind încălcarea procedurii de desfășurare a inspecției se constată ca nefondate, organul de soluționare va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. Pe fond

1) Referitor la TVA de recuperat în sumă de X22 lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au considerat că pentru această sumă a intervenit prescripția, în condițiile în care aceștia nu au verificat perioada din care provine această sumă, iar aceasta nu reiese din documentele la dosar.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că la data de 30.11.2013 societatea avea declarat la organul fiscal teritorial un sold la TVA de recuperat în sumă de X22 lei.

În baza prevederilor art. 135 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, organele de control au considerat că pentru TVA în sumă de X22 lei, reprezentând TVA de rambursat la data de 30.11.2013, în anul 2014 a intervenit prescripția, aceasta provenind din perioade anterioare, mai mari de 5 ani.

În motivarea contestației, reprezentantul societății susține că legiuitorul a stabilit prescrierea soldului TVA în condițiile în care acesta nu a fost solicitat la rambursare sau în cazul în care, în perioadele fiscale următoare, nu a fost înregistrat TVA de plată și că în conformitate cu prevederile art. 156² alineatul 2 din Legea 571/2003 și ale Ordinului nr. 1790/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) Decont de taxă pe valoarea adăugată, a avut obligativitatea preluării soldului TVA de rambursat în sumă de X22 lei prin decontul lunii decembrie 2013, această sumă influențând TVA de plată înregistrat în luna decembrie 2013.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 135 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 156² alin. 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

OG 92/2003/R

„art. 135 Prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea

Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.”

Legea 571/2003

„art. 156² Decontul de taxă

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 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. 147¹ 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.”

Se reține că prin Decizia nr. 1/2012, la care petenta face trimitere, în interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 135 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, Comisia fiscală centrală din cadrul MFP a decis că: „prescripția dreptului contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea soldului negativ de TVA aferent perioadelor fiscale de raportare care s-au încheiat în cursul anului 2004, în condițiile în care contribuabilul nu a înregistrat TVA de plată în perioadele fiscale următoare, se împlinește la 31.12.2009, cu excepția perioadei fiscale de raportare care s-a încheiat la 31 decembrie 2004, pentru care prescripția se împlinește la 31.12.2010, dacă până la împlinirea acestor termene nu a intervenit o cauză de întrerupere sau suspendare.”

Deoarece în Raportul de inspecție F-X/28.06.2019 care a stat la baza întocmirii Deciziei contestate, cu privire la TVA în sumă de X22 lei, organele de control afirmă că provine din perioade anterioare, mai mari de 5 ani și că era prescrisă în anul 2014, dar nu precizează perioada din care provine această sumă, ținând cont de interpretarea prevederilor art. 135 din OG 92/2003 dată de Comisia fiscală centrală în Decizia 1/2012, cu adresa nr. 31206/03.12.2019 organul de soluționare a solicitat echipei de control să precizeze perioada de raportare din care provine soldul sumei negative a TVA în valoare de X22 lei.

În adresa de răspuns, înregistrată la DGRFP X sub nr. 41275/24.12.2019, cu privire la TVA în sumă de X22 lei reprezentând Soldul sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursarea, preluat de societate la rândul 38 din decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, echipa de control precizează că *„a considerat că agentul economic nu are drept de deducere a sumei de X22 lei întrucât perioada anterioară nu a fost și nu mai poate fi verificată, organul de control nemaiputându-se pronunța asupra veridicității soldului TVA”*.

Drept urmare în lipsa unor informații care să permită identificarea perioadei din care provine soldul sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă, în sumă de X22 lei, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra legalității constatărilor organelor de control.

În ceea ce privește afirmația inspectorilor cu atribuții de control că perioada din care provine suma de X22 lei nu mai putea fi verificată, se reține că în conformitate cu prevederile art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„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.”

organul de inspecție fiscală poate solicita contribuabilului să indice perioada din care provine soldul negativ al TVA și documente care să probeze cele susținute.

Date fiind cele prezentate anterior, în speță devin incidente prevederile art. 6, art. 7 alin. (3), art. 113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările

și completările ulterioare, care prevăd că:

„ art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

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

[...]

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

art. 113 Obiectul inspecției fiscale

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

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

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

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

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

e) solicitarea de informații de la terți;

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

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

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

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

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie 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 raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere și va stabili corect baza de impunere, respectiv diferențele 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.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său

activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele precizate anterior în prezenta decizie și prevederile legale invocate, deoarece din documentele aflate la dosarul contestației nu poate stabili cu certitudine care este situația de fapt fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

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

coroborat cu prevederile pct.11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că *“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]”* **se va desființa parțial decizia de impunere contestată, pentru TVA în sumă de X22 lei**, urmând ca organele fiscale competente, să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.

În speță devin incidente și prevederile art. 279 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

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

Cu privire la refacerea inspecției fiscale, organele de control vor avea în vedere prevederile art. 129 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

“art. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

precum și pe cele ale pct. 11.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde legiuitorul a statuat că:

“11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ”

2) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de X7 lei și la TVA în sumă de X9 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere aceste cheltuieli și au ajustat TVA dedusă pentru luna decembrie 2013 cu suma de X9 lei, în condițiile în care din documentele la dosar nu rezultă situația de fapt fiscală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în balanța de verificare întocmită de către SC X SRL la 31.12.2013 gestiunile sunt ținute atât separat, prin utilizarea conturilor 371 Mărfuri/pe analitice, 378 Adaos comercial/pe analitice și 4428 TVA neexigibilă/pe analitice, cât și pe conturi sintetice, respectiv 371, 378 și 4428. Urmare a însumării valorii soldurilor debitoare ale conturilor analitice 371- Mărfuri a rezultat valoarea de X11 lei, care este mai mare decât valoarea înscrisă în soldul debitor al contului sintetic 371 Mărfuri, de X10 lei, diferența dintre cele două fiind de X6 lei.

Organele de control au solicitat explicații scrise cu privire la modul de organizare și de conducere a evidenței contabile privind gestiunile de mărfuri și metoda de descărcare din gestiune, iar în răspunsul la nota explicativă împuternicitul administratorului a precizat că „Evidența contabilă a fost ținută pe gestiuni distincte prin analiticele conturilor 371, 378, 4428, 707, respectiv 607. Metoda de descărcare utilizată a fost pe cote medii de adaos comercial, cf. prevederilor legale. Menționăm că evidența contabilă este ținută printr-un program informatic Saga, descărcarea de gestiune făcându-se automat”.

Cu privire la diferența dintre soldurile analitice și soldul sintetic al contului 371 împuternicitul administratorului precizează în nota explicativă că „Minusul de inventar reflectat în ct 371 sintetic față de suma ct. analitice 371/magazine, în sumă de X6 ron, provine din perioada anterioară în care evidența contabilă a fost ținută de o altă contabilă fără a avea preluată situația exactă a mărfurilor existente în stoc”, iar contabila societății a afirmat că „Minusul în gestiunea de mărfuri a fost preluat din 2012 de la vechea contabilă.”

Echipa de inspecție fiscală a analizat în baza balanței de verificare analitice întocmită de societate la data de 31.12.2013, valorile înregistrate pe analitice în rulaje cumulate ale contului 707- Venituri din vânzarea mărfurilor cu valoarea din contul sintetic 707, și cele din înregistrările pe analitice (rulaje cumulate) ale contului 607- Cheltuieli privind mărfurile cu valoarea din contul sintetic, constatându-se egalitatea acestora, diferență existând numai în ceea ce privește contul sintetic 371- Mărfuri comparativ cu suma analiticelor aceluiași cont, pe gestiuni.

În timpul inspecției, organele de control au reconstituit înregistrările contabile aferente în sumei de X6 lei, considerată minus de inventar (conform soldului contului sintetic 371 Mărfuri la data de 31.12.2013), în vederea descărcării din gestiune a mărfurilor lipsă (la preț cu amănuntul), după cum urmează:

%	= 371	X6,00 lei	
4428		X9,00 lei	TVA deductibil la prețul de achiziție
378		X24 lei	adaosul comercial descărcat
607		X8 lei	costul mărfurilor

În vederea determinării valorii adaosului comercial aferent descărcării din gestiune a mărfurilor mai sus amintite, s-a calculat cota medie de adaos comercial la data de 31.12.2013, rezultatul fiind de 9,94%, astfel:

$$K 378/31.12.2013 = 297.290,82 \times 100 / (3.598.053,38 - 605.741,28) = 9,94\%$$

Echipa de inspecție fiscală a utilizat metoda coeficientului mediu de adaos comercial ca metoda de evaluare pentru descărcarea din gestiune a stocurilor conform prevederilor art. 160, alin. (1)-(4) din Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Urmare a celor constatate, în baza prevederilor art. 21, alin. (4), lit. c) din Legea 571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a inclus

pe **cheltuieli nedeductibile** suma de **X8 lei** reprezentând cost marfă și suma de **X9 lei** reprezentând TVA deductibil la prețul de achiziție.

Totodată, urmare a inspecției a fost ajustată **TVA** dedusă pentru luna decembrie 2013 cu suma de **X9 lei**, determinată aferent minusului la inventar la data de 31.12.2013 în sumă de X6 lei.

În susținerea contestației, cu privire la minusul la inventar la data de 31.12.2013 petenta afirmă că suma de X6 lei reprezintă diferența dintre sinteticul contului 371 „Mărfuri” (de X10 lei) și suma analiticelor contului 371 (de X11 lei), diferență constatată la data de 01.01.2013, și care provine din preluarea unui sold sintetic eronat al contului de marfă evidențiat la 31.12.2012, în fapt, soldul debitor al mărfurilor la data de 01.01.2013 fiind dat de suma analiticelor (X11 lei).

În drept, pe linie de impozit pe profit, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale normelor date în aplicare și aprobate prin HG 44/2003:

„art. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Normele metodologice de aplicare

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele **înregistrate** în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

art. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Legiuitorul a mai prevăzut și că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele **înregistrate** în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității.

Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind deductibile fiscal cheltuielile pentru care nu se face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Cu privire la cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dispozițiile legale statuează că nu sunt deductibile fiscal, excepție făcând mărfurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră.

În drept, pe linie de TVA, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 148 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

art. 148 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:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.

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

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

La pct. 53 alin. (1) și alin. (6) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

Norme metodologice:

„53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Ajustarea taxei deductibile se efectuează numai în situația în care nu are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, prevăzută la art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal.

(6) În baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:

[...]

d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 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.”

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, pentru bunurile achiziționate, pentru care persoana impozabilă și-a exercitat inițial dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și care ulterior achiziționării, urmare unor modificări intervenite care au determinat schimbarea situației inițiale, nu mai sunt utilizate de către persoana impozabilă în activitatea sa, pentru a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, aceasta are obligația, ca la data care intervine modificarea și numai în condițiile în care nu se aplică prevederile referitoare la prestările către sine, să ajusteze taxa pe valoarea adăugată, aferentă bunurilor neutilizate. Potrivit acestor prevederi legale nu se fac ajustări ale taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă.

În speță, deoarece din documentele la dosar nu reiese momentul în care mărfurile care fac obiectul lipsei din inventar în sumă de X6 lei au fost descărcate din gestiune pe seama conturilor de cheltuieli, respectiv momentul când a fost efectuată și înregistrată în contabilitate cheltuiala, prin adresa nr. 31206/03.12.2019, organul de soluționare a solicitat echipei de control să precizeze perioada în care a fost înregistrată pe cheltuieli deductibile suma de X8 lei, reprezentând costul mărfii lipsă în gestiune și suma de X9 lei reprezentând TVA aferentă acestuia.

În adresa de răspuns, înregistrată la DGRFP X sub nr. 41275/24.12.2019, cu privire la aceste sume, deși precizează că „a stabilit faptul că suma de X8 lei reprezentând costul mărfurilor lipsă din gestiune (cont 607) cât și contravaloarea TVA-ului aferent în sumă de X9 lei stabilite la data de 31.12.2013 reprezintă cheltuieli nedeductibile d.p.d.v. fiscal, conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea 571 privind Codul fiscal”, organele de control menționează că „în evidența contabilă nu a fost înregistrată contravaloarea acestui minus de inventar în sumă de X8 lei (respectiv cont 607) și nici ajustarea TVA-ului deductibil în sumă de X9 lei”.

Ori, având în vedere faptul că:

– așa cum sesizează și petenta, în Raportul de inspecție F-BV 255/28.06.2019 care a stat la baza emiterii deciziei contestate, organul de control precizează „a analizat în baza balanței de verificare analitice întocmită de societate la data de 31.12.2013, valorile înregistrate pe analitice în rulaje cumulate cont 707- Venituri din vânzarea mărfurilor cu cele din contul sintetic 707 și cele din înregistrările pe analitice (rulaje cumulate) ale contului 607 Cheltuieli privind mărfurile cu cea din contul sintetic, constatându-se egalitatea acestora. Diferența este numai în ceea ce privește contul de mărfuri sintetic 371 comparativ cu suma analiticelor aceluiași cont, pe gestiuni.”;

– petenta a susținut atât în notele explicative solicitate în timpul inspecției fiscale cât și în motivarea contestației că un eventual minus constatat la data de 01.01.2013 ar aparține anului 2012, perioadă care nu a făcut obiectul inspecției fiscale, iar în balanța de verificare întocmită la 31.12.2013, anexată la dosarul contestației, se constată că există o diferență de X6 lei și între soldul inițial la 01.01.2013 al contului 371-Mărfuri sintetic (X38 lei) și suma soldurilor inițiale ale conturilor 371 Mărfuri/pe analitice (X39 lei);

– în balanța de verificare întocmită la 30.11.2018, anexată la dosarul contestației, se regăsește diferența de X6 lei și între soldul final la 30.11.2018 al contului 371-Mărfuri sintetic (X40lei) și suma soldurilor finale ale conturilor 371 Mărfuri/pe analitice (X41 lei);

– la solicitarea organului de soluționare a contestației organele de control menționează că „în evidența contabilă nu a fost înregistrată contravaloarea acestui minus de inventar în sumă de X8 lei (respectiv cont 607) și nici ajustarea TVA-ului deductibil în sumă de X9 lei”;

– echipa de inspecție fiscală a constatat că operatorul economic nu a efectuat inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriiilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar conform prevederilor art. 7, alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, astfel că nu se poate stabili care este valoarea reală a stocurilor de mărfuri aflate în gestiunea societății;

În raport de dispozițiile legale aplicabile speței, organul de soluționare reține că **din conținutul raportului de inspecție fiscală nu rezultă starea de fapt fiscală** ce a condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatarei.

Organul de soluționare reține și că stabilirea tratamentului fiscal al operațiunii doar prin raportarea sumară la unele elemente ale situației de fapt și de drept nu este suficientă și nici nu poate înlocui examinarea situației concrete a contribuabilului supus inspecției și prezentarea detaliată a acestei situații în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, ca document scris ce trebuie să cuprindă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal și care stă la baza emiterii deciziei de impunere, ca anexă a acesteia.

Având în vedere cele anterior menționate, deoarece precizările organelor de inspecție fiscală din cuprinsul raportului de inspecție fiscală și din adresa nr. înregistrată la DGRFP X sub nr. 41275/24.12.2019 sunt contradictorii și nu pot contura starea de fapt fiscală, astfel încât organul de soluționare a contestației nu poate verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate în ceea ce privește diferența în sumă de X6 lei dintre valoarea însumată a soldurilor debitoare ale conturilor analitice 371- Mărfuri (X11 lei) și valoarea înscrisă în soldul debitor al contului sintetic 371 Mărfuri (X10 lei), se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, și **se va desființa parțial decizia de impunere contestată, pentru cheltuielile nedeductibile** în sumă de **X7 lei (X8 lei reprezentând cost marfă și suma de X9 lei reprezentând TVA deductibil la prețul de achiziție)**, cărora le corespunde un **impozit pe profit în sumă de X2 lei**.

Totodată, în ceea ce privește TVA în sumă de **X9 lei** ajustată în luna decembrie 2013, în condițiile în care:

- în răspunsul la nota explicativă, împuternicitul administratorului a afirmat că „*Minusul de inventar reflectat în ct. 371 sintetic față de suma ct. analitice 371/magazine, în sumă de X6 ron, provine din perioada anterioară în care evidența contabilă a fost ținută de o altă contabilă fără a avea preluată situația exactă a mărfurilor existente în stoc*”;

- în răspunsul la nota explicativă, contabilă societății a afirmat că „*Minusul în gestiunea de mărfuri a fost preluat din 2012 de la vechea contabilă.*”;

- nu a fost efectuată inventarierea anuală, astfel că nu se cunoaște care este reală a stocurilor, respectiv dacă valoarea corectă a stocurilor la 01.01.2013 este așa cum susține societatea la nivelul valorilor însumate ale analiticelor contului 371 sau la nivelul valorii sinteticului contului 371- Mărfuri.

se va desființa parțial decizia de impunere contestată și pentru suma de X9 lei reprezentând TVA deductibilă ajustată în luna decembrie 2013.

Organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ contestat, vor proceda la o nouă verificare a aspectelor privind valorile stocurilor de mărfuri înregistrate în evidența contabilă în perioada verificată, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie și vor efectua o analiză detaliată a operațiunilor înregistrate de societate menționând în cuprinsul raportului de inspecție aspectele cu influență fiscală constatate, prin prezentarea tuturor elementelor edificatoare ale speței.

3) Referitor la diferența de X42 lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere contestată

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit ca datorată aceasta sumă, în condițiile în care au constatat că există diferențe între taxa dedusă și colectată evidențiată în documentele contabile, cea declarată prin deconturile de TVA și taxa colectată înscrisă în rolele caselor de marcat fiscale.

În fapt, urmare a verificării comparative a deconturilor de TVA, cu rolele emise de casele de marcat și cu evidența contabilă (balanțe de verificare/junale de vânzări), organele de control au constatat că sumele înregistrate la TVA colectată în cele 3 cazuri au valori diferite, cu fluctuații semnificative.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale în ceea ce privește TVA de colectată, pentru perioada 01.12.2013-30.11.2018, echipa de inspecție fiscală a comparat valorile cumulate pe ani fiscale ale TVA colectată conform deconturilor de TVA, cu TVA colectată conform rolurilor emise de casele de marcat și cu TVA colectată conform evidenței contabile (balanțe de verificare/junale de vânzări) și precizează că a aplicat următorul mod de lucru:

- în situația în care s-a constatat că TVA colectată conform role este mai mare decât TVA colectată din balanța de verificare și D300, s-a validat suma înscrisă în role;
- în situația în care s-a constatat că TVA colectată înscrisă în D300 este mai mare decât TVA colectată conform role și TVA colectată înscrisă în balanțele de verificare, s-a validat suma din D300;
- în situația în care s-a constatat că TVA colectată înscrisă în balanțele de verificare este mai mare decât TVA colectată din role și D300, s-a validat suma înscrisă în evidența contabilă (balanțe de verificare și jurnale de vânzări).

Echipa de inspecție fiscală a determinat TVA pe care societatea avea obligația să o colecteze și să o declare la organul fiscal în sumă totală de X21 lei, cu X13 lei mai mult față de TVA colectată declarată de societate prin deconturile de TVA lunare (formular D 300), în suma totală de X37 lei.

În motivarea contestației, petenta susține că diferența dintre TVA colectată declarată prin deconturile de TVA, și TVA colectată aferentă sumelor încasate de la persoane fizice, în sumă de X13 lei, nu a fost corect determinată, din aceasta nefiind justificată taxa colectată suplimentar în sumă de X12 lei.

În drept, pentru perioada 01 dec. 2013- 31 dec. 2015 sunt incidente prevederile art. 134, art. 134¹ alin. (1), art. 134² alin. (1), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 150 alin. (1), art. 156 alin. (1), art. 156² și ale art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun următoarele:

„art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

Art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) *pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator*

din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

art. 150 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.

art. 156 Evidența operațiunilor

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

art. 156² Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 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. 147¹ 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.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.

art. 157 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”

Pentru perioada 01.01.2016-30.11.2018 sunt incidente prevederile art. 280, art. 281 alin. (1), art. 282 alin. (1), art. 286 alin. (1) lit. a), art. 307 alin. (1), art. 321 alin. (1), art. 323 și ale art. 326 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun următoarele:

„art. 280 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1).

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

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

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

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

art. 286 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de

prețul acestor operațiuni;

art. 307 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331.

art. 321 Evidența operațiunilor

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

art. 323 Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 316 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(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.

art. 326 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 323 și 324.”

Potrivit acestor prevederi legale, anterior citate, rezultă că persoanele impozabile au obligația de a achita taxa de plată declarată prin decontul de TVA, rezultată ca diferență între suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare. Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei și intervine la data la care are loc faptul generator sau înainte de data la care intervine faptul generator, dacă a fost emisă factura.

Referitor la faptul generator, Codul fiscal precizează că intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu anumite excepții iar baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată o reprezintă, pentru livrări de bunuri, contrapartida obținută pentru livrarea de bunuri iar persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri.

Luând în considerare prevederile legale citate se reține că, decontul de taxă va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare, care se preiau din jurnalele de cumpărări și jurnalele de vânzări, conform Anexei 2-Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” care face parte integrantă din Ordinul nr. 1790/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată”, care prevede:

Secțiunea „Taxa pe valoarea adăugată colectată”

„Rândul 9 - se înscriu informațiile preluate din jurnalul de vânzări pentru operațiuni a căror exigibilitate intervine în perioada de raportare, privind:

- baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile cu cota de 24%, inclusiv pentru livrările de bunuri și prestările de servicii asimilate;
- baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru operațiunile supuse regimurilor speciale de taxă pe valoarea adăugată determinate pe baza situațiilor de calcul întocmite în acest scop;
- ajustările bazei de impozitare prevăzute la art. 138 din Codul fiscal pentru care

exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform art. 134² alin. (9) - (11), după caz, din Codul fiscal, dacă au fost generate de operațiuni pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată este de 24%.”

Rândul 10 - se înscriu informațiile preluate din jurnalul de vânzări), pentru operațiuni a căror exigibilitate intervine în perioada de raportare, privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile cu cota de 9%, inclusiv pentru livrările de bunuri și prestările de servicii asimilate.*

Se înscriu, de asemenea, ajustările bazei de impozitare prevăzute la art. 138 din Codul fiscal pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform art. 134² alin. (9) - (11), după caz, din Codul fiscal, pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată este de 9%, potrivit dispozițiilor art. 134² alin. (9) - (11), după caz, din Codul fiscal.

Rândul 11 - se înscriu informațiile preluate din jurnalul de vânzări), pentru operațiuni a căror exigibilitate intervine în perioada de raportare, privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri taxabile cu cota de 5%.*

Se înscriu, de asemenea, ajustările bazei de impozitare prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform art. 134² alin. (9) - (11), după caz, din Codul fiscal, pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată este de 5%, potrivit dispozițiilor art. 134² alin. (9) - (11), după caz, din Codul fiscal.”

Prevederi similare au fost adoptate și prin Ordinul nr. 1790/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” (pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015), Ordinul nr. 588/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” (pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016) și Ordinul nr. 591/2017 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” (începând cu 01.01.2017).

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că SC X SRL este obligată să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității sale economice, având obligația de a declara în decontul de taxă pe valoarea adăugată, printre altele, suma taxei colectate a cărei exigibilitate a luat 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.

Ori, așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că există diferențe între taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită de societate conform evidenței contabile, taxa colectată înscrisă pe rolele aparatelor de marcat și taxa pe valoarea adăugată declarată de aceasta la organul fiscal.

Astfel, organele de control menționează în raportul de inspecție fiscală că petenta a prezentat la control documentele în baza cărora a întocmit evidențele contabile, dar că au verificat cu mare greutate documentele societății, deoarece acestea sunt într-o stare avansată de degradare, valoare înscrisă în Rapoartele Z emise de aparatele de marcat fiscale pentru fiecare punct de lucru deținut nefiind lizibilă, fapt pentru care în timpul inspecției fiscale au fost solicitate agentului economic rolele aparatelor de marcat fiscale astfel încât să se poată identifica veniturile realizate de societate în perioada verificată.

Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a întocmit în data de 01.04.2019 Notificarea înregistrată la AJFP X- Inspecție fiscală sub nr. 1981/01.04.2019, prin care s-a solicitat SC X SRL să prezinte următoarele:

- Situația punctelor de lucru cuprinzând data deschiderii și data închiderii activității;
- Rapoartele „Z” anuale și pe fiecare lună emise la fiecare punct de lucru;
- Valoarea mărfurilor intrate cu adaos comercial pe fiecare an, pe total activitate;
- Documente aferente caselor de marcat fiscale deținute de societate în perioada 01.01.2013- 30.11.2018 (documente de achiziție, închidere).

Urmare a acestei solicitări, societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală o parte din rolele aparatelor de marcat fiscale pentru următoarele puncte de lucru:

- Bălcescu, serie AMC ZK00017592, data achiziției fiind 05.04.2014;

- Zorilor 1, serie AMC BV0007012881, data achiziției fiind 01.10.2009;
- Zorilor 2, serie AMC BV0007012832, data achiziției fiind 01.10.2009;
- Mureșenilor, serie AMC BV23S40i9463, data achiziției fiind 01.01.2012;
- Titulescu, serie AMC 3V23545165J5, data achiziției fiind 29.05.2006;
- Poiana Mică, serie AMC BV00469026278, data achiziției fiind 03.10.2014.

Totodată, prin adresa înregistrată la AJFP X- Inspecție Fiscală sub nr. 1119/ 25.02.2019, echipa de inspecție fiscală a solicitat DGRFP X - Biroul Avize și Autorizații informații referitoare la:

- data și locul fiscalizării caselor de marcat utilizate de societate;
- dacă au avut loc înlocuiri de memorie, precum și procesele verbale încheiate din care reiese memoria înregistrată la acea dată;
- în cazul închiderii unor puncte de lucru (sedii secundare) au fost solicitate procese verbale în acest sens;
- memoria fiscală predată de agentul economic, în vederea identificării veniturilor înregistrate pe casele de marcat până la data predării memoriei de către agentul economic către biroul avize și autorizații.

Au fost solicitate toate informațiile pe care Biroul Avize și Autorizații le deține referitor la aparatele de marcat electronice fiscalizate utilizate de X SRL, în perioada 2013 - 2018, în conformitate cu „Declarația de instalare a aparatelor de marcat electronice fiscale” depusă de operatorul economic în conformitate cu prevederile art. 104 alin. (2) din HG nr. 479/2003/R, privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

Prin adresa nr. BVR_AIF-447/27.02.2019, înregistrată la AJFP X- Inspecție fiscală sub nr. 1119/28.02.2019, Biroul Avize și Autorizații (Case de Marcat) a comunicat că SC X SRL figurează în baza de date Case de marcat la nivelul Regiunii X cu 15 aparate în perioada 2000-prezent, din situația acestora reieșind că în perioada supusă inspecției fiscale (01.01.2013-30.11.2018) societatea figura cu următoarele AMEF active:

- X, str. Zorilor, nr. 5, tip SAPEL, seria P5303970, AMEF activ din data de 21.06.2005;
- X, str. Zorilor, nr. 5, tip SAPEL, seria P5303971, AMEF activ din data de 21.06.2005;
- X, str. Titulescu, nr. 40, tip SAPEL, seria 0506P05652, AMEF activ din data de 31.07.2006;
- X, str. Mureșenilor, nr. 19, ap. 1, tip SAPEL, seria 0506P16151, AMEF activ din data de 21.07.2007;
- Poiana X, str. Poiana Mică, nr. cad. 3043, tip SAPEL, seria 0409E07574, AMEF activ din data de 18.06.2009;
- X, Hala Agroalimentară Star, tip SAPEL, seria 0709E21118, AMEF activ din data de 14.08.2009;
- X, str. M. Weiss, nr. 19, tip SAPEL, seria 1009E27049, AMEF activ din data de 06.11.2009;
- X, str. Brândușelor, nr. 74, tip REL, seria ZT011000, AMEF activ din data de 21.06.2010;
- X, Piața Astra, Boxa 6, tip ACTIV A. seria AC00023145, AMEF activ din data de 09.08.2010;
- AMBULANT, tip ZEKA M, seria ZK00017582, AMEF activ din data de 15.12.2010;
- X, str. N. Bălcescu, nr. 8, ap. 1, tip ZEKA M, seria ZK00017592, AMEF activ din data de 23.12.2010;
- X, str. Prahova, Piața Dacia, tip ZEKA M, seria ZK00017551, AMEF activ din data de 20.01.2011;
- Poiana X, Zona Teleferic, FN, tip A100, seria edl44318, AMEF activ din data de 04.02.2015.

Totodată s-a menționat că operatorul economic nu a depus memoriile fiscale aferente perioadei 2013-2018.

Organele de control au constatat că operatorul economic NU a prezentat echipei de inspecție fiscală toate rolele aparalelor de marcat fiscale deținute, conform precizărilor Biroului Avize și Autorizații (Case de Marcat) din Adresa nr. 447/27.02.2019, respectiv pentru cele instalate la:

- X, Hala Agroalimentară Star;
- X, str. M. Weiss;
- X, str. Brândușelor;
- X, Piața Astra;
- Ambulant;
- X, str. Prahova;
- Poiana X, Zona Teleferic.

În urma analizării acestora echipa de inspecție fiscală a centralizat toate datele, întocmind în acest sens anexa nr. 3 "Situția lunară a încasărilor identificate de echipa de inspecție fiscală pe fiecare AMC prezentat (role) pentru perioada 12.2013-11.2018+ TVA încasări punct de lucru Hala Star X (din jumalele de vânzări)", anexată la raportul de inspecție fiscală.

Echipa de inspecție fiscală a analizat jurnalele de vânzări în format electronic aferente perioadei verificate, puse la dispoziție de către agentul economic și a reușit să identifice doar valoarea încasărilor înregistrate pe punctul de lucru „Hala Star”, pentru celelalte puncte de lucru nefiind identificate înregistrări punctuale.

Se reține deci faptul că echipei de inspecție fiscală i-au fost prezentate informații și documente justificative (role) doar pentru încasările înregistrate la 7 puncte de lucru, din cele 13 puncte de lucru unde erau instalate case de marcat.

Petenta consideră că organele de control ar fi trebuit să țină cont doar de valoarea TVA colectată conform documentelor justificative- rolele caselor de marcat- și susține că valoarea taxei colectată, pentru intervalul decembrie 2013-noiembrie 2018, față de suma stabilită la control de X21 lei, este de doar X14 lei, determinată astfel:

- în luna decembrie 2013, în baza rolurilor, taxă colectată este în sumă de X15 lei;
- în anul 2014, în baza rolurilor, TVA colectată este în sumă de X16 lei;
- în anul 2015, în baza rolurilor, TVA colectată este în sumă de X17 lei;
- în anul 2016, în baza rolurilor, TVA colectată este în sumă de X18 lei;
- în anul 2017, în baza rolurilor, TVA colectată este în sumă de X19 lei;
- în perioada ian.-nov. 2018, în baza rolurilor, TVA colectată este în sumă de X20 lei.

Ori, acest mod de abordare este total eronat având în vedere faptul că, așa cum am arătat anterior, petenta nu a prezentat la control rolele caselor de marcat pentru toate punctele de lucru din perioada verificată, documentele prezentate fiind incomplete.

Se reține că organele de control au avut în vedere la stabilirea TVA pe care petenta avea obligația să o colecteze în perioada verificată fie aceste role ale caselor de marcat (pentru anii 2015, 2017 și pentru perioada ianuarie- noiembrie 2018, sumele stabilite la control fiind identice cu cele indicate de petentă ca fiind corecte), fie datele din evidențele contabile ale societății (din balanțele de verificare și din jurnalele de vânzări) pentru luna decembrie 2013 și pentru anii 2014 și 2016.

Practic petenta nu este de acord cu valoarea totală a TVA colectată în baza evidențelor contabile întocmite de ea însăși, respectiv cu TVA colectată în sumă de X44 lei pentru luna decembrie 2013 și pentru anii 2014 și 2016 (X25+X26+ X31 lei), și susține că pentru aceste perioade TVA colectată totală ar fi trebuit să fie în sumă de X43 lei (X15+X16+X18 lei). Astfel, petenta solicită anularea taxei colectate suplimentar în sumă de X12 lei (X44- X43 lei).

Ori această solicitare a petentei este lipsită de temei legal după cum vom demonstra în cele ce urmează.

În fapt:

Pentru luna decembrie 2013 societatea a înregistrat în balanța de verificare și în jurnalele

de vânzări venituri cu TVA colectată aferentă în sumă de X25 lei, pe rolele aparatelor de marcat fiscale prezentate la control au fost identificate încasări cu TVA aferentă de X15 lei, iar în decontul de TVA a declarat TVA colectată în sumă de X45 lei. Urmare a controlului, deoarece a constatat că există o discrepanță foarte mare între TVA colectată înscrisă decontul de TVA D300 pentru luna dec. 2013 deus la organul fiscal (X45 lei) față de sumele raportate aferent celorlalte luni din perioada verificată, echipa de inspecție fiscală a luat în considerare veniturile identificate în jurnalul de vânzări și balanța de verificare, respectiv TVA colectată în sumă de **X25 lei**. Pentru luna dec. 2013 echipa de control a stabilit diferențe la TVA colectată de **-X46 lei** (X25 lei TVA colectată urmare a controlului- X45 lei TVA colectată declarată prin decontul de taxă), situație favorabilă petentei.

Conform celor înscrise în contestație, pentru această lună petenta susține că organele de control ar fi trebuit să colecteze TVA doar până la nivelul sumelor totale înscrise în rolele caselor de marcat, de X15 lei. Ori această valoare a TVA colectată este aferentă doar pentru patru puncte de lucru (X47 lei Bălcescu, X48 lei Zorilor 1, X49 lei Zorilor 2, X50 lei Mureșenilor), iar conform adresei nr. BVR_AIF-447/27.02.2019 a Biroului Avize și Autorizații (Case de Marcat), societatea avea la acea dată înregistrate case de marcat fiscale și la punctele de lucru:

- X, str. Titulescu, nr. 40, tip SAPEL, seria 0506P05652, AMEF activ din data de 31.07.2006;
- Poiana X, str. Poiana Mică, nr. cad. 3043, tip SAPEL, seria 0409E07574, AMEF activ din data de 18.06.2009;
- X, Hala Agroalimentară Star, tip SAPEL, seria 0709E21118, AMEF activ din data de 14.08.2009;
- X, str. M. Weiss, nr. 19, tip SAPEL, seria 1009E27049, AMEF activ din data de 06.11.2009;
- X, str. Brândușelor, nr. 74, tip REL, seria ZT011000, AMEF activ din data de 21.06.2010;
- X, Piața Astra, Boxa 6, tip ACTIV A. seria AC00023145, AMEF activ din data de 09.08.2010;
- AMBULANT, tip ZEKA M, seria ZK00017582, AMEF activ din data de 15.12.2010;
- X, str. Prahova, Piața Dacia, tip ZEKA M, seria ZK00017551, AMEF activ din data de 20.01.2011.

Susținerea petentei că organele de control ar fi trebuit să colecteze TVA doar până la nivelul sumelor totale înscrise în rolele caselor de marcat, de X15 lei se constată ca nefondată, ca și susținerea că au fost prezentate toate rolele caselor de marcat cu anumite excepții, având în vedere că:

- suma de X15 lei este aferentă doar rolilor de la punctele de lucru Bălcescu, Zorilor 1, Zorilor 2 și Mureșenilor;
- petenta însăși a afirmat că s-a aflat în imposibilitatea de a prezenta rolele caselor de marcat pentru punctul de lucru din cadrul halei agroalimentare STAR (închis în luna februarie 2017), dar nu include în suma TVA pe care consideră că avea obligația să o colecteze și valorile TVA evidențiate în jurnalul de vânzări pentru luna decembrie 2013 pentru acest punct de lucru, care este în sumă de X51 lei (conform jurnalului atașat la contestație de către petentă);
- în jurnalul de vânzări pentru luna decembrie 2013 se identifică poziții de încasări și pentru punctele de lucru Titulescu (TVA colectată X52 lei), Iuliu Maniu, Echitație, puncte de lucru unde erau înregistrate case de marcat și pentru care nu au fost prezentate rolele, precum și vânzări pe bază de factură către societăți comerciale (de exemplu SC CASA MURESAN S.R.L. CUI X), iar petenta nu motivează de ce organele de control nu ar fi trebuit să i-a în considerare valoarea TVA colectată pentru aceste puncte de lucru pe care petenta însăși le-a înregistrat în evidențele sale contabile.

Pentru anul 2014 societatea a înregistrat în balanța de verificare și în jurnalele de vânzări venituri cu TVA colectată aferentă în sumă de X26 lei, potrivit Declarațiilor 300 TVA colectată este X27 lei, iar pe rolele aparatelor de marcat fiscale au fost identificate încasări cu TVA aferenta de X28 lei, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a luat în considerare veniturile

identificate în jurnalele de vânzări și balanțele de verificare, respectiv TVA colectată în sumă de **X26 lei**. Pentru anul 2014 echipa de control a stabilit diferențe la TVA colectată de **X53 lei** (X26 lei TVA colectată urmare a controlului- X27 lei TVA colectată declarată prin decontul de taxă).

Conform celor înscrise în contestație, pentru acest an petenta susține că organele de control ar fi trebuit să colecteze TVA doar până la nivelul sumelor totale înscrise în rolele caselor de marcat, de X16 lei, ori petenta nu a prezentat aceste role pentru toate casele de marcat pe care le deținea la punctele sale de lucru.

Totdată, din documentele la dosar, se constată că în balanța de verificare întocmită la 31.12.2014, societatea înregistrează rulaje totale ale contului 4427- TVA colectată de X54 lei și venituri totale din vânzarea mărfurilor (cont 707) în sumă de X55 lei, pentru care deduce cheltuieli cu mărfurile totale (cont 607) în sumă de X56 lei, sume care corespund cu cele înscrise în bilanțul întocmit de societate la 31.12.2014.

Ori, această valoare a TVA colectată este aferentă doar pentru cinci dintre punctele de lucru deținute de petentă și dotate cu case de marcat fiscale. Totodată, în condițiile în care petenta susține că avea obligația să colecteze TVA doar în sumă de X16 lei, cărora le corespund venituri doar în sumă de X57 lei, aceasta trebuia să justifice valoarea cheltuielilor cu mărfurile descărcate din gestiune (X56 lei) dublu față de veniturile înregistrate, valoarea TVA deductibilă de X58 lei (cont 4426) în condițiile în care stocul de marfă crește doar cu suma de X59 lei, precum și diferența de venituri de X60 lei (X55 total venituri din vânzarea mărfurilor înregistrate în balanța de verificare- X57 lei venituri înregistrate în rolele caselor de marcat prezentate la control).

Petenta nu este de acord cu modul de lucru adoptat de către organele de control, care în situația în care valoarea TVA colectată determinată în baza rolurilor de la casele de marcat a fost superioară valorilor înregistrate în contabilitate (balanțe de verificare), a acceptat valorile determinate pe baza rolurilor de la casele de marcat, dar în situația în care valoarea TVA colectată determinată în baza documentelor justificative (role case de marcat) a fost inferioară valorilor înregistrate și declarate, organul de control a validat valorile din evidența contabilă, deși a reținut în cuprinsul actului administrativ-fiscal că evidența contabilă nu reflectă realitatea operațiunilor desfășurate. **Ori constatările organelor de control au fost în sensul că nu au fost înregistrate toate veniturile din vânzarea mărfurilor și nu că au fost înregistrate venituri fictive.**

În sprijinul acestei idei vine și deficiența sesizată în timpul inspecției fiscale de către organele de control și anume că există **diferențe semnificative în ceea ce privește TVA deductibilă înregistrată în evidența contabilă și cea declarată în Deconturile de TVA lunare**, formular cod 300, stabilind pentru perioada 01.12.2013- 30.11.2018 o diferență TVA deductibilă nedeclarată în deconturile de TVA, față de datele înregistrate în evidența contabilă, respectiv în balanțele de verificare lunare aferente aceleiași perioade, de X61 lei, reprezentând TVA pentru care s-a acordat drept de deducere suplimentar în urma inspecției. **Astfel, se reține că organele de control au procedat corect reconsiderând atât TVA colectată cât și TVA deductibilă la nivelul sumelor înregistrate în evidențele contabile (balanțe de verificare, jurnale de vânzări/cumpărări) de către petentă însăși, în baza documentelor justificative.**

Conform constatărilor organelor de control, diferența între valorile din rolele prezentate și valorile înregistrate în contabilitate a fost considerată de echipa de inspecție fiscală ca reprezentând veniturile înregistrate la punctele de lucru din X pentru care NU au fost prezentate role, respectiv: str. M. Weiss, str. Brândușelor, Piața Astra, Ambulant, str. Prahova, Poiana X-Zona Teleferic.

Pentru anul 2016 societatea a înregistrat în balanța de verificare și în jurnalele de vânzări venituri cu TVA colectată aferentă în sumă de X31 lei, potrivit Declarațiilor 300 TVA colectată este X32 lei, iar pe rolele aparatelor de marcat fiscale au fost identificate încasări cu TVA aferentă de X18 lei, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a luat în considerare veniturile identificate în jurnalul de vânzări și balanța de verificare, respectiv TVA colectată în sumă de

X31 lei. Pentru anul 2016 echipa de control a stabilit diferențe la TVA colectată de **X62 lei** (X31 lei TVA colectată urmare a controlului- X32 lei TVA colectată declarată prin decontul de taxă).

Conform celor înscrise în contestație, pentru acest an petenta susține că organele de control ar fi trebuit să colecteze TVA doar până la nivelul sumelor totale înscrise în rolele caselor de marcat, de X18 lei, fiind astfel de acord cu diferența de X63 lei dintre TVA colectată conform rolilor (X18 lei) și TVA colectată declarată la organul fiscal (X32 lei). Ori așa cum s-a reținut anterior petenta a prezentat role ale caselor de marcat doar pentru încasările înregistrate la 7 puncte de lucru, din cele 13 puncte de lucru unde erau instalate case de marcat.

În drept, în speță sunt incidente și prevederile art. 72 și ale art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Cu privire la susținerea petentei că în motivarea deciziei de impunere, constatările organului de control sunt contradictorii, pe de o parte acesta afirmând că a avut informații și documente justificative (role) doar pentru încasările înregistrate la 7 puncte de lucru, din cele 13 puncte de lucru unde erau instalate case de marcat (deși în raportul de inspecție a fost precizat un număr de 9 subunități deținute de societate în perioada verificată), iar pe de altă parte susținând că operatorul economic nu a prezentat toate rolele aparatelor de marcat fiscale, **în fapt,** nu se constată nicio contradicție în sensul că cele două expresii au același sens, respectiv faptul că echipa de control a avut informații și documente justificative (role) doar pentru încasările înregistrate la 7 puncte de lucru, din cele 13 puncte de lucru unde erau instalate case de marcat este echivalent cu faptul că operatorul economic nu a prezentat toate rolele aparatelor de marcat fiscale.

Referitor la faptul în raportul de inspecție fiscală, sunt prezentate doar 9 puncte de lucru, se reține că la capitolul II din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/28.06.2019, respectiv la punctul 7 s-au prezentat subunitățile contribuabilului/plătitorului, astfel cum acestea au fost prezentate de împuternicitul societății, dar conform adresei nr. 1119/28.02.2019 a Biroului Avize și Autorizații (Case de Marcat), SC X SRL figurează în baza de date Case de marcat la nivelul Regiunii X cu 15 aparate în perioada 2000-prezent, din situația acestora reieșind că în perioada supusă inspecției fiscale (01.01.2013- 30.11.2018) societatea figurează cu 13 AMEF active, așa cum au fost ele enumerate anterior.

Cât privește datele înscrise în „Situația lunară a încasărilor înregistrate pe fiecare AMC în perioada 11.2013-11.2018” anexată de agentul economic la contestație, acestea nu pot fi reținute de organul de soluționare ca fiind corecte deoarece din compararea acestora cu cele datele înscrise în anexa nr. 4 la RIF- „Situația lunară a încasărilor identificate de echipa de inspecție fiscală pe fiecare AMC prezentat (role) pentru perioada 12.2013-11.2018” s-au constatat diferențe, după cum urmează:

- referitor la punctul de lucru Bălcescu, respectiv în luna mai 2015, în cadrul inspecției fiscale au fost constatate venituri bază standard în valoare de X64 lei, cu TVA aferentă în valoare de X65 lei, în timp ce în situația anexată la contestație se identifică venituri în valoare de X66 lei, cu TVA aferentă de X67 lei;
- referitor la punctul de lucru Bălcescu, respectiv în luna octombrie 2015, în cadrul inspecției fiscale au fost constatate venituri bază standard în valoare de X68 lei, cu TVA aferentă în valoare de X69 lei, (conform raportului fiscal pentru această lună de la pag. 81 din dosar), în timp ce în situația anexată la contestație se identifică venituri în valoare

- de X70 lei, cu TVA aferentă de X71 lei;
- referitor la punctul de lucru Poiana Mică, respectiv în luna noiembrie 2015, în cadrul inspecției fiscale au fost constatate venituri bază standard în valoare de X72 lei, cu TVA aferentă în valoare de X73 lei, în timp ce în situația anexată la contestație nu se identifică venituri încasate;
 - referitor la punctul de lucru Poiana Mică, respectiv în luna decembrie 2015, în cadrul inspecției fiscale au fost constatate venituri bază standard în valoare de 29.129 lei, cu TVA aferentă în valoare de 6.990,97 lei, în timp ce în situația anexată la contestație nu se identifică venituri încasate;
 - referitor la punctul de lucru Mureșenilor, respectiv în luna august 2017, în cadrul inspecției fiscale au fost constatate venituri bază standard în valoare de X74 lei, cu TVA aferentă în valoare de X75 lei, în timp ce în situația anexată la contestație se identifică venituri în valoare de X76 lei, cu TVA aferentă de X77 lei;
 - referitor la punctul de lucru Mureșenilor, respectiv în luna septembrie 2017, în cadrul inspecției fiscale au fost constatate venituri bază redusă în valoare de X78 lei, cu TVA aferentă în valoare de X79 lei, în timp ce în situația anexată la contestație se identifică venituri bază redusă în valoare de X80 lei, cu TVA aferentă de X81 lei;
 - referitor la punctul de lucru Mureșenilor, respectiv în luna ianuarie 2018, în cadrul inspecției fiscale au fost constatate venituri bază redusă în valoare de X82 lei, cu TVA aferentă în valoare de X83 lei (conform raportului fiscal pentru această lună de la pag. 38 din dosar), în timp ce în situația anexată la contestație se identifică venituri bază redusă în valoare de X84 lei, cu TVA aferentă de X85 lei;
 - referitor la punctul de lucru Mureșenilor, respectiv în luna februarie 2018, în cadrul inspecției fiscale au fost constatate venituri bază redusă în valoare de X86 lei, cu TVA aferentă în valoare de X87 lei (conform raportului fiscal pentru această lună de la pag. 38 din dosar), în timp ce în situația anexată la contestație se identifică venituri bază redusă în valoare de X88 lei, cu TVA aferentă de X89 lei ;
 - referitor la punctul de lucru Titulescu, respectiv în luna iunie 2015 în cadrul inspecției fiscale au fost constatate venituri bază standard în valoare de X90 lei, cu TVA aferentă în valoare de X91 lei, în timp ce în situația anexată la contestație se identifică venituri bază standard în valoare de X92 lei, cu TVA aferentă de X93 lei;
 - referitor la punctul de lucru Titulescu, respectiv în luna iulie 2015 în cadrul inspecției fiscale au fost constatate venituri bază standard în valoare de X94 lei, cu TVA aferentă în valoare de X95 lei, în timp ce în situația anexată la contestație se identifică venituri bază standard în valoare de X96 lei, cu TVA aferentă de X97 lei;
 - referitor la punctul de lucru Titulescu, respectiv în luna august 2015, în cadrul inspecției fiscale au fost constatate venituri bază standard în valoare de X98 lei cu TVA aferentă în valoare de X99 lei, în timp ce în situația anexată la contestație se identifică venituri bază standard în valoare de X100 lei, cu TVA aferentă de X101 lei.

Organele de control precizează că în urma analizei prin sondaj a copiilor după rolele AMC anexate la contestație s-a constatat că veniturile luate în calcul de echipa de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, au fost identificate în rolele prezentate prin contestație, amintind spre exemplificare pentru punctul de lucru Bălcescu luna octombrie 2015 și pentru punctul de lucru Mureșenilor, luna ianuarie 2018 și februarie 2018.

Se reține că așa cum am arătat anterior, societatea nu contestă valorile TVA colectată determinată de organele de control în anexa nr. 4 la RIF- „Situația lunară a încasărilor identificate de echipa de inspecție fiscală pe fiecare AMC prezentat (role) pentru perioada 12.2013-11.2018”, în baza rolurilor caselor de marcat prezentate de petentă, ci faptul că pentru luna decembrie 2013 și pentru anii 2014 și 2016 organul de control nu a luat în calcul datele din rolele de marcat prezentate ci pe cele înscrise în evidențele contabile.

Nu poate fi reținută susținerea reprezentantului societății că toate rolele caselor de marcat din perioada verificată au fost puse la dispoziția organului de control, mai puțin cele din

lunile decembrie 2013, ianuarie-martie 2014 de la punctul de lucru din str. Bălcescu, și rola aferentă lunii septembrie 2014 de la punctele de lucru Poiana X-Poiana Mică, deoarece organele de control sesizează că NU au fost prezentate rolele pentru casele de marcat instalate la următoarele puncte de lucru din X: str. M. Weiss, str. Brândușelor, Piața Astra, Ambulant, str. Prahova, Poiana X- Zona Teleferic.

Petenta susține în mod eronat că pentru anii 2013, 2014 și 2016, organul de control a validat TVA colectată evidențiată în contabilitate, considerând că rolele caselor de marcat nu au calitatea de documente justificative, inspectorii fiscali necontestând calitatea de document justificativ a rolurilor caselor de marcat, ci sesizând că nu au fost prezentate role pentru toate casele de marcat deținute în aceste perioade, corespunzător tuturor punctelor de lucru.

Nu poate fi reținută nici invocarea de către petentă a Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 Tulică și alții, pct. 36, conform căreia determinarea TVA colectată aferentă livrărilor către persoane fizice se realizează din valoarea efectiv încasată de la persoanele fizice, speța nefiind incidentă în cauză deoarece organele de control nu au colectat TVA „peste valorile înscrise în rolele caselor de marcat” așa cum acuză contestatară, în speță fiind colectată TVA la nivelul valorii TVA înscrisă în rolele caselor de marcat fiscale (pentru anii 2015, 2017 și pentru perioada ian-nov. 2018) sau la nivelul taxei colectate înregistrată de societate în evidențele contabile dar neraportată la organul fiscal cu atribuții de administrare.

Cât privește susținerea petentei că soluția adoptată de organul de control, de reconsiderare a veniturilor, cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, urmare a analizei comparative între documentele justificative puse la dispoziție și datele din balanțele de verificare, respectiv din declarațiile fiscale, nu a dus la o determinare clară și concisă a obligațiilor fiscale stabilite în sarcina sa, organul de soluționare reține că în baza acestei analize comparative, organele de control au constatat că pentru anumite perioade fiscale societatea verificată nu a înregistrat în evidențele contabile și fiscale toate veniturile impozabile obținute, și că pentru alte perioade nu a prezentat la control toate rolele emise de AMC-urile instalate la punctele sale de lucru, conform adresei transmise de Biroul Avize și Autorizații din cadrul AJFP X, întocmită în baza documentelor depuse de petentă. **Așa cum am arătat anterior, tratamentul fiscal aplicat a fost corect și legal, obligațiile suplimentare de plată fiind stabilite în baza evidenței contabile întocmită de societate, în baza documentelor justificative deținute.**

Petenta susține că motivul invocat de organul de control, respectiv că nu există concordanță între valorile TVA colectată înscrisă în rolele de la AMC, balanțele de verificare/jurnalele de vânzări și deconturile de TVA, nu este un argument temeinic și o dovadă obiectivă care să susțină atitudinea organului de control de a colecta TVA peste valorile înscrise în rolele caselor de marcat, **ori, acest tratament este justificat deoarece societatea nu a prezentat la control rolele caselor de marcat pentru toate aparatele de marcat fiscale înregistrate la organele de control și pentru toate punctele de lucru în funcțiune în perioada verificată.**

De altfel, se reține că atunci când au constatat că valoarea TVA colectată înscrisă în rolele caselor de marcat prezentate la control este mai mică decât valoarea TVA colectată înscrisă în propriile evidențele contabile ale petentei, organele de control au utilizat la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare chiar datele din evidențele contabile întocmite de petentă, respectiv au colectat TVA la nivelul TVA colectată de petentă în jurnalele de vânzări și evidențiată în balanțele de verificare lunare.

Din documentele la dosar se reține că **prin Decizia de impunere contestată organele de control au stabilit TVA suplimentară în sumă de doar X3 lei**, urmare a faptului că au fost constatate deficiențe atât în sensul neînregistrării TVA cu drept de deducere în sumă de X102

lei (fiind stabilită TVA pe care societatea deși avea drept de deducere nu și-a exercitat acest drept în sumă de X102 lei) cât și în sensul majorării TVA pe care societatea avea obligația să o colecteze, TVA colectată suplimentar X13 lei, față de care petenta se îndreaptă doar împotriva valorii TVA colectată suplimentar de X12 lei.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (2) și ale art. Art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

art. 276 Soluționarea contestației

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

obiectul contestației îl constituie TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere F-X/28.06.2019 în sumă totală de X3 lei.

Totodată se reține că prin prezenta decizie **s-a desființat Decizia de impunere F-X/28.06.2019 cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de X103 lei (X22 + X9 lei).**

Astfel, având în vedere constatările de mai sus, în temeiul prevederilor legale incidente în speță, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” se constată ca neîntemeiate aspectele contestate de petentă în ceea ce privește TVA colectată în sumă de X12 lei și **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru TVA stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere F-X/28.06.2019, în sumă de X42 lei (X3 TVA suplimentară totală stabilită prin decizia contestată - X103 lei TVA pentru care s-a pronunțat soluție de desființare a actului administrativ fiscal).**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) și (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/28.06.2019**, emisă de AJFP X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru TVA în sumă de X103 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de X2 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceleași perioade ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.06.2019, emisă în

baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/28.06.2019 de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru TVA în sumă de X42 lei.**

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