



DECIZIA nr. 112 din 2021
privind soluținarea contestației formulată de

.....
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești
sub nr.

Cu adresa nr., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești sub nr., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice Călărași – Activitatea de Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de cu domiciliul în sat com..... județul având, CNP

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice având ca obiect suma de **....lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, - Titlul VIII "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", respectiv actul atacat a fost comunicat contestatoarei în data de 08.12.2020, iar contestația a fost depusă în data de înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice sub nr.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Ploiești este legal investit să soluționeze contestația formulată de **Î.I.** ..

I. Prin contestația formulată Î.I. menționează următoarele:

Organele de inspecție fiscală au stabilit venituri neimpozabile reprezentând TVA mărfuri vândute în sumă deei și a exclus de la deducere cheltuieli de.... lei reprezentând TVA mărfuri achiziționate, dobânzi TVA și cheltuieli fără documente justificative.

Contestatoarea susține că taxa pe valoarea adăugată deductibilă este în sumă totală delei și reprezintă taxa pe valoare adăugată aferentă aprovizionării cu mărfuri alimentare și nealimentare destinate revânzării.

Totodată, prin contestație se susține faptul că, organele de inspecție fiscală au exclus de la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei astfel:

-.... lei urmare a faptului că contestatoarea a declarat eronat veniturile și cheltuielile și a stabilit eronat cheltuielile deductibile aferente mărfurilor comercializate, urmare a faptului că la inventarierea patrimoniului la data de 31.12.2019 a rezultat stoc de marfă de lei față de stocul final din raportul de gestiune din data de 31.12.2019 de lei, rezultând o diferență de lei.

-.... lei urmare faptului că contribuabila a ajustat eronat în decontul aferent lunii septembrie 2017 înregistrat sub nr., taxa pentru achizițiile de bunuri efectuate în perioada când nu avea cod valabil de TVA.

În concluzie, contribuabila solicită anularea parțială a Deciziei de impunere emisă în data de ... reprezentând TVA.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat în data de.... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.au constatat următoarele:

Inspecția fiscală parțială la Î.I. a avut ca obiectiv verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01 iulie 2017-31 august 2020, impozitului pe venit pentru perioada 01 ianuarie 2018 - 31 decembrie 2019, contribuției de asigurări sociale de sănătate și contribuției de asigurări de stat pentru perioada 01 ianuarie 2019- 31 decembrie 2019.

Constatările inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. ... încheiat în data de care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., din care rezultă următoarele:

Inspecția fiscală a vizat verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.07.2017-31.08.2020.

Contribuabilul este înregistrat în scopuri de TVA lunar, în conformitate cu prevederile art. 322 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal .

La determinarea bazei de impozitare privind taxa pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală au avut în vedere pentru TVA deductibilă, facturile de aprovizionare cu mărfuri alimentare și nealimentare destinate revânzării iar pentru TVA colectată bonurile emise de casa de marcat pentru mărfurile vândute.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată deductibilă stabilită și declarată de contribuabilă în perioada 01.07.2017- 31.08.2020 este în sumă totală de lei și reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă aprovizionării cu mărfuri alimentare și nealimentare destinate revânzării.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală menționează în Raportul de inspecție fiscală nr. 1...din data de ..., faptul că au exclus de la deducere TVA în sumă de ...ei, astfel:

-... lei urmare a faptului că contribuabila a declarat eronat veniturile și cheltuielile și a stabilit eronat cheltuielile deductibile aferente mărfurilor comercializate, urmare a faptului că la inventarierea patrimoniului la data de 31.12.2019 a rezultat un stoc de marfă de ... lei față de soldul final din raportul de gestiune din data de 31.12.2019 de ... lei, rezultând o diferență de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că , contribuabila a dedus cota de TVA medie de 12% pentru mărfurile achiziționate în anul 2019 rezultând o bază impozabilă delei și TVA exclusă la deducere în valoare delei, pentru diferența dintre stocul scriptic și cel factual la data de 31.12.2019.

- lei urmare a faptului că Î.I.a ajustat eronat în decontul aferent lunii septembrie 2017, taxa pentru achizițiile de bunuri efectuate în perioada când nu avea cod valabil de TVA, bunuri aflate în stoc, constatate pe bază de inventariere.

Astfel în decontul de TVA al lunii septembrie 2017 înregistrat sub nr. contribuabila înscrie eronat la rândul 34 ,, regularizări taxă dedusă suma de lei, reprezentând valoarea integrală a inventarului mărfurilor achiziționate în perioada când nu avea cod valabil de TVA și nu suma de lei care reprezintă valoarea TVA aferentă stocului de marfă, contrar prevederilor art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal .

Urmare verificării TVA deductibilă pentru perioada 01.07.2017 - 31.08.2020, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- TVA deductibilă stabilită de contribuabil..... lei;
- TVA deductibilă stabilită de organul de control..... lei;

- TVA deductibilă suplimentar lei.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei înregistrată în perioada verificată provine din aplicarea cotei reduse de 9% a taxei pe valoare adăugată asupra veniturilor din vânzarea de alimente și din aplicarea cotei de 19% a taxei pe valoare adăugată asupra veniturilor din vânzarea cu amănuntul a altor bunuri (băuturi, tutun, detergenți).

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată, din verificarea efectuată nu au rezultat diferențe între taxa pe valoarea adăugată constituită și declarată de către contribuabil și cea constatată de către organul de inspecție fiscală.

Conform constatărilor din Raportului de inspecție fiscală nr. ... încheiat în data de care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. organele de inspecție fiscală urmare verificării au stabilit pentru o bază suplimentară în sumă de lei, taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei.

În conformitate cu prevederile art. 304 alin. (1) lit. c) și art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA dedusă aferentă stocului de marfă lipsă precum și la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției de mărfuri aflate în stoc la data anulării înregistrării în scopuri de TVA , stabilind TVA suplimentară.

III. Pe baza actelor în documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

Conform **Raportului de inspecție fiscală nr. ... încheiat în data de la Î.I.** având CUI și CNP ...de organele specializate ale Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P.ce a cuprins perioada 01 iulie 2017 - 31 august 2020 pentru taxa pe valoarea adăugată, perioada 01 ianuarie 2018 - 31 decembrie 2019 pentru impozit pe venit, perioada 01 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2019 pentru CASS și CAS, verificarea acestor obligații fiscale efectuându-se în conformitate cu prevederile Codului fiscal și cu precizările din Normele metodologice aprobate prin H.G.nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Obiectul principal de activitate este „*comerț cu amănuntul în magazinele nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare , băuturi și tutun*” – cod CAEN 4711.

În ceea ce privesc constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, urmare verificării au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală delei reprezentând :

- taxa pe valoarea adăugată.....lei;
- impozit pe venit..... lei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate..... lei, care au stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. și nr., în conformitate cu prevederile art.131 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei, provine din :

- ...lei reprezintă TVA deductibilă fără drept de deducere aferentă mărfurilor lipsă la inventar la data de 31.12.2019;

-lei reprezintă TVA deductibilă fără drept de deducere aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în perioada când nu avea cod valabil de TVA, bunuri aflate în stoc.

Prin contestația formulată Î.I. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, întrucât contribuabila interpretează eronat constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în actul administrativ fiscal contestat, în sensul că aceasta se raportează la propria evidență contabilă conform căreia suma de lei este înregistrată ca reprezentând taxă pe valoarea adăugată de

recuperat, situația taxei pe valoarea adăugată înregistrată și declarată de contribuabilă fiind următoarea:

- Sold TVA de plată la data de 30.06.2017	= . lei;...
-TVA colectată	= ... lei;
-TVA deductibilă	= lei;
- TVA achitată	= ...ei;
- TVA de rec.	= lei.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. ... emis la data de,care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.urmăre verificării efectuate, organele de inspecție fiscală majorează baza impozabilă stabilită de contribuabilă, stabilind o bază impozabilă în sumă totală delei aferent căreia a fost stabilită TVA suplimentar în sumă delei .

Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele:

1.Referitor la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă delei.

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la fiscalizarea lipsei în gestiune în condițiile în care persoana impozabilă nu prezintă documente din care să rezulte că bunurile au fost degradate calitativ.

În fapt, urmăre inspecției efectuate, organele de inspecție fiscală au întocmit RIF nr. 1823/27.11.2020 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. constatând că Î.....a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă măfurilor lipsă la inventar la data de 31.12.2019, fiind încălcate prevederile art. 304 alin.(1) lit.a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmăre verificării s-a constatat că, contribuabila a dedus o cota medie de TVA de 12% pentru măfurile achiziționate în anul 2019 rezultând o bază impozabilă de 236.623 lei și TVA dedusă eronat 28.395 lei.

Din analiza efectuată la data inspecției fiscale asupra măfurilor existente în stoc, comparativ cu stocul de marfă la data de 31.12.2019, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență între stocul scriptic și cel faptic în sumă de lei, sumă ce a fost stabilită ca marfă lipsă în gestiune.

Aferent acestor lipsuri în gestiune, Î.I.nu a procedat la ajustarea TVA dedusă iar în condițiile în care nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte starea de degradare a stocurilor și nu s-a făcut dovada distrugerilor, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deduse aferente achiziției acestor bunuri.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art. 304 alin. (1) lit.c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ Art. 304 - Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:[...]

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

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

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor

furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare,,.

Potrivit H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„ Secțiunea a 7-a

Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

78. (1) În situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor, activelor corporale fixe în curs de execuție. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate inițial în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă.[...].

b) în situațiile prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal.

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

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

b) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care nu dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, precum și alocarea de servicii neutilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere;

c) în cazul bunurilor/serviciilor neutilizate la data înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile care a aplicat regimul special de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal, iar, în cazul serviciilor, în cazul anulării înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile ca urmare a prevederilor art. 316 alin. (11) lit. f) și g) din Codul fiscal.

(10) În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:[...].

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și pentru care se face dovada distrugerii;

(12) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, revine persoanei impozabile. În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.[...],.

Sintetizând prevederile legale menționate mai sus, se reține că, în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, 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 nelivrate și servicii neutilizate.

Astfel, se reține că persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificărilor 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.305 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 taxa aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

Așadar, persoanele impozabile sunt obligate să efectueze ajustarea taxei deductibile pentru bunurile aflate în stoc, întrucât se consideră că bunurile sunt utilizate pentru desfășurarea unei activități fără drept de deducere, în caz contrar organele de inspecție fiscală având dreptul să stabilească ajustările și să pretindă plata taxei rezultate.

Totodată în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă din stoc, legiuitorul face precizări și prin prevederile art. 25 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ ART. 25 - Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și **taxa pe valoarea adăugată aferentă**, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII. Aceste cheltuieli sunt deductibile pentru cazul în care stocurile/mijloacele fixe amortizabile se înscriu în oricare dintre următoarele situații/condiții:*

- 1. au fost distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;*
- 2. au fost încheiate contracte de asigurare;*
- 3. au fost degradate calitativ și se face dovada distrugerii*
- 4. au termen de valabilitate/expirare depășit, potrivit legii;[...].”*

În speță sunt incidente și prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

De asemenea, în speță sunt aplicabile și prevederile punctului 284 alin. (1), art.164 alin. (1) și(2), pct.184 alin. (2) și(3) din ORDIN nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene*) care precizează :

" 284. - (1) Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

314. - (2) În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(3) Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.,,

precum și prevederile normelor metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în ORDIN nr. 2634 din 2015 privind documentele financiar-contabile, care precizează :

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) - (4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare entități), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
 - denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmește documentul;
 - numărul documentului și data întocmirii acestuia;
 - menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
 - conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
 - datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
 - numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală și capitalul social, după caz.

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

5. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate”.

Se reține că documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

În materia taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul a prevăzut că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină documente care să justifice că aprovizionarea cu bunuri și servicii este destinată utilizării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, documente care, de asemenea, trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate și deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a facturilor de aprovizionare și a cheltuielilor înscrise în documente, nu este suficientă pentru ca contestatara să aibă drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă și pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuind să conțină toate elementele prevăzute de formularul tipizat, completate în mod corect.

Ca urmare din documentele prezentate reiese că a avut loc un minus în gestiunea de marfă ce trebuia înregistrat în contabilitate la data producerii, în conformitate cu prevederile pct. 95, alin.(2) din Ordinul MFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate în care se menționează:

„ (2) Activele constatate minus în gestiune se scot din evidența la data constatării lipsei acestora,,.

Întrucât, în timpul inspecției fiscale nu au fost prezentate documente din care să rezulte că bunurile au fost degradate calitativ și nu s-au prezentat nici decizii de imputații, organele de inspecție fiscală consideră că marfa este lipsă în gestiune.

De asemenea, sunt aplicabile pct.82, art.291 alin. (1) și(4) din Anexa la O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

„ Evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț

82. - (1) În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

291. - (1) *Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei.*

(4) *Stabilirea ieșirilor de stocuri în cursul perioadei are la bază inventarierea faptică a stocurilor la sfârșitul perioadei. Ieșirile de stocuri se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, și valoarea stocurilor la sfârșitul perioadei stabilite pe baza inventarului”.*

Întrucât contribuabila nu depune nici un document care să susțină reglarea contabilă efectuată, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la fiscalizarea lipsei în gestiune în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 28.395 lei aferentă stocului de marfa constatată lipsă.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă se ajustează, dacă nu se realizează operațiuni taxabile în anumite condiții specificate de lege.

Având în vedere cele precizate, precum și prevederile legale mai sus enunțate, persoana impozabilă trebuie să procedeze la ajustarea TVA aferentă lipsurilor în gestiune, dacă acestea nu sunt imputabile, caz în care sumele imputate nu sunt considerate operațiuni în sfera de aplicare a TVA sau bunurile sunt distruse urmare unor calamități naturale și/sau cauze de forță majoră, pierdute sau furate, cazuri în care persoana impozabilă demonstrează și confirmă în mod corespunzător prin prezentarea de acte doveditoare.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele :

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență în sumă de 265.018 lei între stocul de marfă la inventarierea efectuată în data de 31.12.2019 în sumă de ... lei și soldul final din raportul de gestiune din data de 31.12.2019, în sumă de ...lei, motiv pentru care **Î.I.**avea obligația de a ajusta taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor neutilizate aflate în stoc la acea dată.

Din interpretarea dispozițiilor legale citate, rezultă că deducerea inițială se ajustează dacă persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

În interpretarea dispozițiilor legale de mai sus, rezultă că deducerea inițială nu se ajustează în cazul bunurilor distruse doar dacă aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă (obligație care revine persoanei impozabile), respectiv dacă se face dovada distrugerii, în caz contrar organele de inspecție fiscală putând obliga persoana impozabilă să efectueze ajustarea.

În cauză sunt incidente și prevederile art. 73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ 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.[...]”*astfel că, se reține că este obligația contestatarii de a prezenta documentele care să ateste că nu are obligația ajustării taxei deduse, respectiv că îndeplinește condițiile prevăzute la art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, revine persoanei impozabile. În cazul în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei iar persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a constatării bunurilor lipsă în gestiune.

În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează conform art. 113 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 care precizează:

„i) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor 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”*, stabilind corect baza de impozitare, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilite după caz, de organul fiscal.

Se reține că, persoana impozabilă trebuie să procedeze la ajustarea TVA aferentă lipsurilor în gestiune, dacă acestea nu sunt imputabile, caz în care sumele imputate nu sunt considerate operațiuni în sfera de aplicare a TVA sau bunurile sunt distruse urmare unor calamități naturale și/sau cauze de forță majoră, pierdute sau furate, cazuri în care persoana impozabilă demonstrează și confirmă în mod corespunzător prin prezentarea de acte doveditoare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, organele de inspecție fiscală, în stabilirea stării de fapt fiscale, au analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației contribuabilei și au motivat decizia de impunere contestată pe baza probelor prezentate, în raport de prevederile legale incidente perioadei verificate.

Se reține că, în cazul unor lipsuri în gestiune se anulează dreptul de deducere al TVA dedusă inițial, persoana impozabilă având obligația ajustării TVA în condițiile în care nu demonstrează lipsa din gestiune.

Contrar prevederilor art. 269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care precizează :

„ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”, contribuabila nu a depus în susținerea contestației nici un document care să infirme cele constatate de organele de inspecție fiscală .

Din dispozițiile art.269 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se reține că, în contestație, contestatoarea trebuia să menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

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

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

„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.”

Față de prevederile antecitate și întrucât contestatoarea nu a depus nici un document în susținerea afirmațiilor sale, se reține că speța în cauză nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, de nefiscalizare a tva aferentă bunurilor constatate lipsă în gestiune respectiv:

- nu sunt bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale;
- nu reprezintă bunuri de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate, contestatoarea neprezentând documente din care să rezulte cauzele obiective care au produs degradarea;
- nu reprezintă perisabilități în limitele legale așa cum au analizat organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, din coroborarea prevederilor legale mai sus citate, se reține că se datorează taxa pe valoarea adăugată, aferentă bunurilor de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune, cu excepția bunurilor distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, a bunurilor pierdute ori furate, dovedite legal, a bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, a activelor corporale fixe casate,

precum și a perisabilităților, în limitele stipulate prin lege, cu alte cuvinte a bunurilor neimputabile și pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că contestatoarea nu prezintă nici un argument de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă lipsurilor în gestiune în sumă delei.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, contestația urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere respectiv pentru suma delei reprezentând TVA stabilită suplimentar ajustată la deducere, în conformitate cu dispozițiile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

" Art. 279 - Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

coroborate cu dispozițiile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

2. Referitor la TVA fără drept de deducere în sumă delei.

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de mărfuri aflate în stoc, la data anulării înregistrării în scopuri de taxă a contribuabilului.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, **Î.I.** a ajustat eronat taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în perioada când aceasta nu avea cod valabil de TVA, bunuri aflate în stoc, constatate pe bază de inventariere.

Astfel, în decontul de TVA aferent lunii septembrie 2017, contribuabila înscrie TVA dedusă în sumă de lei ce reprezintă valoarea integrală a inventarului mărfurilor achiziționate în perioada când nu avea cod valabil de TVA și nu suma delei care reprezintă efectiv valoarea TVA, fiind astfel încălcate prevederile art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Î.I.a fost înregistrată în scopuri de TVA de la data de 01.10.2009 iar pentru perioadele 02.02.2014 - 15.09.2015 și 02.05.2016 - 21.09.2016 contribuabilei i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

Legislația în vigoare în perioada analizată, precizează următoarele:

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

"Art. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile; [...]

Art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Norme metodologice

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

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. [...].

Față de cele prezentate mai sus, se reține că persoana impozabilă are dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate numai dacă acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile și sunt justificate cu documente.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În spetă sunt incidente și prevederile art.6 alin. (1) și art. 14 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ 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. 14 - Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal [...].

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.[...].”

La art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.[...].”

Rezultă că art. 11 din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căuia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție

normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, simpla achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare ai Deciziile Curtii Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea data în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat ca distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr.19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr.26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară a statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să îi stabilească acest drept (paragr.29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

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

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că achizițiile sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că achizițiile de bunuri au fost efectuate în folosul operațiilor taxabile respective.

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau drept de deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabil.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare al contestației reține faptul că, contestatoarea înscrie eronat în decontul lunii septembrie 2017 la randul 34 „regularizari taxa dedusă” suma de.... lei reprezentând valoarea integrală a inventarului mărfurilor în perioada când aceasta nu avea cod valabil de TVA, și nu suma de lei ce reprezintă valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă stocului de marfă existent .

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, organele de inspecție fiscală, în stabilirea stării de fapt fiscale, au analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilei și au motivat decizia de impunere contestată pe baza probelor prezentate, în raport de prevederile legale referitoare la deductibilitatea TVA incidentă perioadei verificate.

Mai mult, se reține că, din interogarea de pe pagina de internet a ANAF a aplicației “Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal” reiese că persoana impozabilăcu domiciliul fiscal în jud. ... care a fost înregistrată în scopuri de TVA, identificată cu codul RO , figurează ca persoană impozabilă a carei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, data anulării înregistrării în scopuri de TVA fiind 01.02.2014 respectiv 01.05.2016.

Anularea înregistrării în scopuri de TVA a fost efectuată din oficiu, potrivit dispozițiilor art. 153 alin.(9) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare până la 31.12.2015) precum și prevederile art. 316 alin.(11) lit.d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare de la 01.01.2016) .

Astfel, contribuabila în mod eronat a ajustat în decontul lunii septembrie 2017 înregistrat sub nr. taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile de bunuri efectuate în perioada când nu avea cod valabil de TVA, achiziții care nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, bunuri aflate în stoc conform inventarierii efectuate la data de 31.12.2019 și înscrie la rândul 34 “regularizari taxa dedusă” suma de lei, sumă ce reprezintă valoarea integrală a inventarului mărfurilor achiziționate în perioada când aceasta nu avea cod valabil de TVA și nu suma deei ce reprezintă valoarea TVA aferentă stocului de marfă.

Având în vedere dispozițiile legale potrivit cărora la data anulării înregistrării în scopuri de TVA, bunurile existente în stoc sunt alocate unei activități fără drept de deducere, organele de inspecție fiscală au procedat, în mod corect și legal, la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial la achiziția mărfurilor existente în stoc.

Contrar prevederilor art. 269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care precizează :

„ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază , contribuabila nu a depus în susținerea contestației nici un document care să infirme cele constatate de organele de inspecție fiscală .

Din dispozițiile art.269 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se reține că, în contestație, contestatoarea trebuia să menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.2.5 din OP ANAF nr.3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

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

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

„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.*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr., se reține faptul că, contestatoarea nu a justificat că achizițiile au fost destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile, conform prevederilor art. 297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât contribuabila nu a depus în susținerea contestației, documente care să întrunească calitatea de document justificativ potrivit doctrinei, se reține că a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art. 249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri (...)*” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art. 73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ 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.[...].”

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

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

Având în vedere cele prezentate, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că, contribuabila nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă delei.

Întrucât, contribuabila nu a prezentat dovezi obiective privind modul în care au fost utilizate aceste achiziții - condiție esențială pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată - rezultă că achizițiile efectuate nu au condus la realizarea de operațiuni taxabile și conform prevederilor art. 297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, se va face aplicațiunea art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

" Art. 279 - Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu dispozițiile pct.11.1, lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, drept pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

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

D E C I D E:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **Î.I.** cu domiciliul în sat ... județul ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. pentru suma de**lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar .

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalulîn termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL