

D E C I Z I A nr.4200 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL Orăștie
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr.TMR_DGR .../27.07.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG_AIF .../24.07.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală asupra contestației formulată de **X SRL**, cu sediul în localitatea ..., județul Hunedoara, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr... și CUI ...

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_REG .../11.07.2018 și nr.HDG_AIF .../11.07.2018, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../27.07.2018.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei de impunere nr.F-HD .../22.05.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, societatea contestând parțial decizia de impunere cu privire la suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-HD .../22.05.2018, respectiv data de 07.06.2018, prin reținerea acesteia sub semnătură, doamnei Z, în calitate de administrator și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 11.07.2018, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, doamna Z, în calitate de administrator, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare susține că actul administrativ fiscal contestat este parțial nelegal, doar în privința TVA în sumă de ... lei.

Ulterior reiterării constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea contestatoare detaliază motivele contestației, aducând în susținere următoarele motivații:

Organul de inspecție fiscală decretează lipsa în gestiunea societății la data de 31.03.2017 *“ca urmare a comparării stocului scriptic de mărfuri din*

evidența contabilă cu stocul faptic la data controlului societatea nu poate justifica stocuri factice”.

Învocând Legea contabilității nr.82/1991, petenta susține că la acea dată, nu s-a efectuat o inventariere conform legii; inventarierea la cererea organelor de control nu este scutită de respectarea legii referitoare la organizarea inventarierii.

Deși aceste stocuri de produse finite și mărfuri au fost considerate lipsă de organul fiscal la data de 31.03.2017, în perioada aprilie 2017 - martie 2018, societatea a realizat activitate economică cu aceste stocuri, au fost date în consum pentru furajarea animalelor proprii, ca arendă sau au fost vândute către persoane fizice sau persoane juridice cu titlu oneros.

Potrivit prevederilor art.304 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal: *“(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 câștiga dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivate și serviciile neutilizate.”

În același raport de inspecție fiscală nr.F-HD .../26.05.2017, se face precizarea referitoare la facturarea în cursul lunii aprilie 2017 a cantității de 237.000 kg porumb boabe către ... SRL cu factura nr.../27.04.2017, aceasta fiind întocmită eronat prin aplicarea de măsuri de simplificare, organul fiscal susținând că nu a avut posibilitatea de a verifica realitatea acestei tranzacții, fapt pentru care nu a luat în considerare această tranzacție.

Dacă tranzacția efectuată în luna aprilie 2017 nu a putut fi verificată de către organul de control în luna martie 2017, la actuala verificare efectuată pentru perioada 01.04.2017 - 28.02.2018, vânzarea unei cantități de 237.000 kg porumb boabe către ... SRL, a putut fi verificată, societatea punând la dispoziția organelor de control, documente care probează această tranzacție:

- factura nr.../27.04.2017 - întocmită eronat cu măsuri de simplificare și anulată ulterior;

- factura nr.../27.04.2017 - întocmită corect, fără măsuri de simplificare, valoarea totală a facturii fiind de lei din care, baza impozabilă de ... lei și TVA de ... lei;

- nota contabilă de stornare a TVA de ... lei prin formula $635 = 4427$.

Organul fiscal recunoaște această operațiune economică de vânzare, la care se colectează TVA în sumă de ... lei, dar susține că de fapt, mărfurile, produsele vândute n-ar fi existat și se ajustează dreptul de deducere a TVA.

Dovada faptului că aceste stocuri de produse finite și mărfuri existau, o reprezintă tocmai activitatea economică efectuată de către societate ulterior, în urma căreia s-au realizat venituri impozabile.

De asemenea, petenta arată că dreptul de deducere este reglementat de art.297 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, iar pentru exercitarea dreptului de

deducere a taxei pe valoarea adăugată, este necesară respectarea condițiilor prevăzute la art.299 alin.(1) lit.a) din același act normativ.

Ajustarea taxei pe valoare adăugată de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../26.05.2017, nu se justifică deoarece bunurile asupra cărora a fost făcută ajustarea și ridicat dreptul de deducere a taxei, au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și pe cale de consecință, trebuia stornată prin articolul contabil 635 = 4427 cu minus ... lei.

Petenta face trimitere la jurisprudența europeană, cazul C-184/04, în sensul că, în conformitate cu logica sistemului instituit prin a șasea directivă, taxa achitată în amonte pentru bunuri sau servicii utilizate de către o persoană impozabilă în scopul operațiunilor sale impozabile poate fi dedusă. Deducerea taxei în aval este direct legată de colectarea taxei în amonte, în măsura în care bunurile sau serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxate în aval, o deducere a impozitului pentru operațiunile taxate în amonte este necesară pentru a evita dubla impozitare.

Invocând prevederile art.4 din Hotărârea Guvernului nr.520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și art.113 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, petenta susține că rolul organelor fiscale este acela de a stabili și colecta la bugetul de stat sumele datorate de agenții economici, iar verificarea gestiunii, atunci când nu conduce la restabilirea bazei impozabile, reprezintă o atribuire neconstituțională de competențe. Modul cum fiecare agent economic este gestionat, nu ține de organul de control fiscal, operativ și vamal.

Concluzionând, petenta susține că într-o economie de piață în care agenții economici controlați sunt 100% privați, organele de control nu au de ce să se intereseze asupra modului în care se realizează gestiunea.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../22.05.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../22.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, au consemnat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale 01.04.2017 - 28.02.2018.

Verificarea s-a efectuat urmare depunerii Decontului de TVA pentru luna februarie 2018, cu opțiune de rambursare aferent perioadei 01.04.2017 - 28.02.2018, înregistrat sub nr.INTERNT-...-2018/21.03.2018, prin care se solicită rambursarea soldului sumei negative de TVA în sumă de ... lei.

Ținând cont de motivele și operațiunea înregistrată, așa cum au fost ele detaliate în cuprinsul contestației, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la operațiunea contestată.

Ultima inspecție fiscală a fost efectuată urmare a solicitării privind soluționarea Decontului de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii martie 2017 și a cuprins perioada 08.06.2015 - 31.03.2017, fiind întocmită Decizia de impunere nr.../26.05.2017 prin care s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei. Suma solicitată la rambursare a fost de ... lei, suma respinsă la rambursare ... lei, fiind stabilit o TVA suplimentară datorată în sumă de ... lei.

Urmare verificărilor efectuate privind TVA colectată, s-au constatat următoarele deficiențe:

În perioada aprilie - noiembrie 2017, prin articolul contabil 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" = 4427 "Taxa pe valoarea adăugată colectată" societatea stornează taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

S-a solicitat o notă explicativă doamnei Z, în calitate de administrator al societății, privind documentele justificative aferente acestor ajustări de TVA colectată.

Aceasta a declarat următoarele "a fost calculat TVA la stocul de marfă considerat lipsă de controlul precedent din luna martie 2017. Mărfurile au fost vândute ulterior cu facturi fiscale la persoane fizice, la facturile respective calculându-se impozit pe veniturile microintreprinderilor și s-a stornat TVA-ul cu nota contabilă, respectiv TVA-ul calculat de echipa de control în luna martie 2017. Documentul justificativ care stă la baza notelor contabile este RIF-ul din martie 2017. Facem precizarea că dacă nu s-ar fi întocmit nota contabilă de stornare la TVA, la același stoc de marfă ar fi fost calculat de două ori TVA, o dată de echipa de control și a doua oară prin factură. S-a plătit impozit și TVA pe un stoc de marfă vândut, care de fapt nu era lipsă."

Cu privire la lipsa în gestiune constatată la data de 31.03.2017, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, această lipsă în gestiune a fost constatată în urma unei inventarieri efectuată în timpul inspecției fiscale privind TVA aferentă perioadei 08.06.2016 - 31.03.2017, confirmată de către societatea X SRL. Administratorul societății, doamna Z, prin nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale a declarat faptul că "aceste stocuri au fost folosite la furajarea ovinelor care se regăsesc pe societate, transferul lor de pe persoană fizică pe societate durând câteva luni".

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează referitor la constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../26.05.2017, cu privire la lipsa în gestiune, că nu au fost contestate de societatea X SRL.

Întrucât societatea nu a respectat prevederile art.287 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 Republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost determinată o TVA colectată suplimentar în sumă totală de ... lei.

III. Având în vedere susținerile societății contestatoare, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală a emis Decizia de impunere nr.F-HD .../22.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care s-a stabilit o TVA datorată suplimentar în sumă de ... lei, astfel:

- TVA solicitată la rambursare - ... lei
- TVA stabilită suplimentar - ... lei
- TVA respinsă la rambursare - ... lei
- TVA datorată suplimentar - ... lei.

X SRL contestă parțial Decizia de impunere nr.F-HD .../22.05.2018, respectiv pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, având în vedere creanța fiscală individualizată pe sumă contestată din contestația formulată.

Cauza supusă soluționării este legalitatea calculării în sarcina petentei X SRL a taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei, în condițiile în care, argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

În fapt, în perioada aprilie - noiembrie 2017, prin articolul contabil 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" = 4427 "Taxa pe valoarea adăugată colectată" societatea stornează taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În urma verificării, în determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au reținut nerespectarea de către societatea petentă a prevederilor art.287 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 Republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile **art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile; (...)"

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la **art.299 alin.(1) lit.a)** din același act normativ

“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; ...”

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, prevede:

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

Iar, conform Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 8 februarie 2007 în cauza C-435/05:

“23. Potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere a TVA-ului este,

în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept (...). Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri și servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau dreptul de deducere (...).

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Ultima inspecție fiscală a fost efectuată ca urmare a solicitării privind soluționarea Decontului de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii martie 2017 și a cuprins perioada 08.06.2015 - 31.03.2017, fiind întocmită în acest sens, Decizia de impunere nr.../26.05.2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../26.05.2017, prin care s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală **nr.F-HD .../26.05.2017**, organele de inspecție fiscală au constatat o **lipsă în gestiune** la data de 31.03.2017, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.304 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit căroră: ***“(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.”, au procedat la **ajustarea în favoarea bugetului de stat a TVA** aferentă lipsei în gestiune cu suma de 66.000 lei.

Potrivit prevederilor art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. (...)

Examinând documentele existente la dosarul cauzei, contestatară nu a uzat de atacarea în procedura administrativă a Deciziei de impunere nr.../26.05.2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../26.05.2017.

Or, prin contestația formulată, petenta își exprimă punctul de vedere cu privire la lipsa în gestiune constatată prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../26.05.2017, tardiv și neîntemeiat, în sensul în care nu a uzat de posibilitățile oferite de cadrul legal.

Se reține că în exercitarea rolului său activ, 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, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și **să adopte soluția admisă de lege, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale** și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Potrivit prevederilor art.55 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane; (...)”

Astfel, privind documentele justificative aferente acestor ajustări de TVA colectată, prin Nota explicativă, doamna Z, în calitate de administrator al societății a declarat faptul că *“A fost calculat TVA la stocul de marfă considerat lipsă de controlul precedent din luna martie 2017. Mărfurile au fost vândute ulterior cu facturi fiscale la persoane fizice, la facturile respective calculându-se impozit pe veniturile microintreprinderilor și s-a stornat TVA-ul cu nota contabilă, respectiv TVA-ul calculat de echipa de control în luna martie 2017. Documentul justificativ care stă la baza notelor contabile este RIF-martie 2017. Facem precizarea că dacă nu s-ar fi întocmit notă contabilă de stornare la TVA, la același stoc de marfă ar fi fost calculat de două ori TVA, o dată de echipa de control și a doua oară prin factură. S-a plătit impozit și TVA pe un stoc de marfă vândut (care, de fapt, nu era lipsă)”*.

Așa cum s-a reținut mai sus, cu privire la lipsa în gestiune constatată, petenta nu a uzat de atacarea în procedura administrativă a Deciziei de impunere nr.../26.05.2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../26.05.2017.

În drept, pentru ajustarea bazei de impozitare, legiuitorul vine cu impunerea respectării situațiilor prevăzute la **art.287** din Legea nr.227/2016 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în

cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive/definitive și irevocabile, după caz, sau în urma unui arbitraj;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art.286 alin.(4) lit.a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a falimentului beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată. (...);

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.”

Prin prisma celor arătate mai sus, operațiunea de stornare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă lipsei în gestiune constatată de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../26.05.2017, contravine prevederilor legale din Codul fiscal.

Totodată, potrivit prevederilor din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.94 “Stabilirea creanțelor fiscale sub rezerva verificării ulterioare

(1) Quantumul creanțelor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția cazului în care stabilirea a avut loc ca urmare a unei inspecții fiscale sau a unei verificări a situației fiscale personale.

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal ori la solicitarea contribuabilului/plătitorului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.

(3) **Rezerva verificării ulterioare se anulează** numai la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale sau **ca urmare a inspecției fiscale** ori a verificării situației fiscale personale”.

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.

(5) **Declarația de impunere nu poate fi depusă și nu poate fi corectată după anularea rezervei verificării ulterioare.”**

Cu alte cuvinte, cuantumul creanțelor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare, în sensul că el poate fi modificat de contribuabil în perioada de prescripție, prin depunere de declarații rectificative. Rezerva verificării ulterioare se anulează ca urmare a inspecției fiscale, moment din care nu mai pot fi depuse declarații rectificative referitoare la decizii de impunere care au fost supuse inspecției.

Mai mult, în speța, așa cum susține petenta, s-a stornat TVA calculată de echipa de control la stocul de marfă considerat lipsă la inspecția fiscală din martie 2017, arătând că documentul justificativ care a stat la baza notelor contabile în reprezintă Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../26.05.2017.

Referitor la faptul că petenta înțelege să susțină că într-o economie de piață în care agenții economici controlați sunt 100% privați, organele de control nu au de ce să se intereseze asupra modului în care se realizează gestiunea, întrebarea firească care se pune - Nici în situația în care dezordinea din gestiune confirmă faptul că nu au fost determinate corect impozitele și taxele datorate bugetului de stat?

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1.826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune:

“Anexă - Precizări privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune

1. Prevederi generale privind contabilitatea de gestiune

Potrivit prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.629 din 26 august 2002, persoanele juridice prevăzute la art.1 alin.(1) din lege au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, inclusiv contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității. (...)

În funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate. (...)

Conform prevederilor art.321 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Evidența operațiunilor

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

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(...)

(4) Evidențele prevăzute la alin.(1)-(3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”

Se reține că orice operațiune economică trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 Republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

(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.”

Înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, se face în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

În același sens, cu privire la aspectul referitor la dezordinea din gestiune, se constituie și jurisprudența constantă a instanțelor de control judiciar - Sentința Civilă nr.4483/2017 a Tribunalului Timișoara, definitivă, conform Deciziei civile nr.833/2018 a Curții de Apel Timișoara.

Cu privire la invocarea Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene în cazul C-184/04, în sensul că, în conformitate cu logica sistemului instituit prin a șasea directivă, taxa achitată în amonte pentru bunuri sau servicii utilizate de către o persoană impozabilă în scopul operațiunilor sale impozabile poate fi dedusă și că deducerea taxei în aval este direct legată de colectarea taxei în amonte, în măsura în care bunurile sau serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxate în aval, în speța, se reține că societatea a stornat TVA aferentă stocului de marfă lipsă în gestiune, calculată prin Decizia de impunere nr.../26.05.2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../26.05.2017 și împotriva căreia, petenta nu a formulat contestație - cale

administrativă de atac și care nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

Din cele preced, față de prevederile și având în vedere că argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd *“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 va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X SRL** împotriva Deciziei de impunere **nr.F-HD .../22.05.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

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

Director General