

## DECIZIA nr.1659

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice-Serviciul Juridic, inregistrata la D.G.R.F.P. și Administratia Judeteana a Finantelor Publice - Inspectie fiscala cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de catre PF X in nume propriu cat si in numele Societatii X in Faliment.

PF X in nume propriu cat si in numele Societatii X în Faliment, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit în sarcina Societății X obligatii fiscale care se compun din:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor;
- TVA;
- impozit pe veniturile din alte surse;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala avand in vedere ca actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat prin remiterea acestuia sub semnatura lichidatorului judiciar conform documentelor existente la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa, inregistrata la A.J.F.P conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca, contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice, depusa de catre PF X in nume propriu cat si in numele Societatii X, înregistrată la D.G.R.F.P.a fost solutionata prin Decizia privind solutionarea contestatiei formulata de către PF X in nume propriu cat si in numele Societatii X În Faliment, în sensul ca organul de solutionare a contestatiei a decis:

„Respingerea contestatiei formulata de catre PF X in nume propriu cat si in numele Societății X in calitate de administrator special desemnat in baza Procesului verbal al Adunarii Generale a Asociatilor incheiat la sediul lichidatorului judiciar , inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale care se compun din:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor;
- TVA;
- impozit pe veniturile din alte surse;

ca fiind depusa de o persoana lipsita de calitatea de a contesta.”

Împotriva Deciziei privind solutionarea contestatiei formulata de către PF X in nume propriu cat si in numele Societatii X-IN FALIMENT, PF X a formulat cerere de chemare în judecata , aceasta făcând obiectul dosarului aflat pe rolul Tribunalului -Sectia Contescios Administrativ și Fiscal.

Judecand cauza ,Tribunalul -Sectia Contencios Administrativ și Fiscal, prin Sentința civila pronuntata în dosarul ...:

„Admite cererea de chemare în judecată formulata de reclamantul PF X în contradictoriu cu parata Direcția Generala Regionala a Finantelor Publice - Administratia Judeteana a Finanțelor Publice și în consecinta:

Anulează în parte Decizia emisa de parata D.G.R.F.P. prin care s-a dispus respingerea contestatiei formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice și a Raportului de inspectie fiscala , în ceea ce privește respingerea contestatiei formulata de reclamantul X formulata în nume propriu , ca fiind depusa de o persoana lipsita de calitatea de a contesta.

Obliga parata D.G.R.F.P. sa solutioneze de fond contestatia formulata de reclamantul X în nume propriu, împotriva actelor administrative fiscale mentionate anterior.”

Se reține ca Sentința civila a Tribunalului -Sectia Contescios Administrativ și Fiscal a rămas definitiva prin Decizia pronuntata de Curtea de Apel , urmare solutionarii recursului formulat de D.G.R.F.P-Administratia Judeteana a Finanțelor Publice .

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si Sentința civila a Tribunalului Sectia Contencios Administrativ și Fiscal rămasa definitiva prin Decizia pronuntata de Curtea de Apel , D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita legal sa solutioneze pe fond contestatia formulata de catre PF X in nume propriu cat si in numele Societatii X -IN FALIMENT.

**I.PF X** in nume propriu cat si in numele Societatii X-IN FALIMENT prin contestatia formulata împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, inregistrata la A.J.F.P., contesta obligatiile fiscale reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderilor, TVA și impozit pe venituri din alte surse și solicita admiterea contestatiei și anularea actului administrativ fiscal contestat din urmatoarele motive:

Arata ca urmare deschiderii procedurii falimentului împotriva Societății X, s-a procedat la efectuarea unui control fiscal în perioada 28.06.2018 - 04.07.2018, în urma căruia s-au emis actele administrative fiscale contestate.

Contestatarul sustine ca, constatările organului de control sunt netemeinice și nelegale, întocmite în contradicție cu principiile inspectiei fiscale, care impun a se stabili corect îndeplinirea obligațiilor fiscale ale contribuabilului; invoca în susținere dispozitiile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal precum și dispozitiile art.6 și art. 7 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala și sustine ca organele de inspectie fiscala nu au luat în considerare toate acele elemente care pot duce la soluționarea corectă a unor stări de fapt, iar refuzul recunoașterii operațiunilor legal efectuate, conduce în mod evident la lezarea

drepturilor sale personale și implicit ale societății pe care a administrat-o anterior intrării în faliment.

Contestatarul arată ca Societatea a condus sistematic evidența contabilă, urmărind respectarea metodologiei contabile impusă prin legislația specifică, declarațiile fiscale au fost depuse în termenele legale, iar în baza acestora, obligațiile fiscale generate de evidența contabilă au fost achitate.

Cu privire mărfurile care nu se mai regăsesc în gestiunea societății, contestatarul susține ca a fost acuzat pe nedrept de faptul că și-ar fi însușit/folosit bunurile în interes personal; susține ca s-au ignorat documentele din care rezultă predarea mărfurilor degradate fizic la o societate de colectare a deșeurilor, societate care garantează faptul că bunurile respective au fost distruse, fiind scoase din circuitul economic.

Contestatarul arată ca a solicitat explicații contabilei societății, cu privire la cele consemnate atât de organele de inspecție fiscală cât și de lichidatorul judiciar, care în Declarația , confirmă practic că bunurile cuprinse în Bonul de consum trebuiau înregistrate în contabilitate, dar nu a înregistrat aceste bunuri pe motiv ca nu a deținut acest bon fiscal; contestatarul susține ca a predat la fier vechi cantitatea deșeurilor rezultate din marfa degradată și nevendabilă însă organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare acest bon.

Totodată, contestatarul arată ca Bonul de consum colectiv reprezentând piese și materiale din plastic distruse de rozătoare nu a fost luat în considerare de organele de inspecție fiscală pe motiv ca nu a prezentat și dovada că aceste bunuri ar fi fost predate la o societate de valorificare a deșeurilor .

Contestatarul arată ca deficiența referitoare la marfa lipsă în gestiune a avut influența asupra impozitului pe veniturile microintreprinderilor, TVA și impozitului pe veniturile din altă sursă stabilite suplimentar de plata de către organele de inspecție fiscală.

Referitor la diferențele constatate între deconturile de TVA și jurnalele de vânzări și cumpărări, în aceeași Declarație , contabilă susține ca aceste omisiuni/erori s-au corectat ulterior depunerii decontului de TVA, aspect care nu a fost verificat de organele de inspecție fiscală; în legătură cu factura emisă de Societatea G către Societatea X chiar dacă nu a fost înregistrată în contabilitate la timpul potrivit, în timpul controlului a fost refăcută declarația 394 Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național” pentru luna mai 2014, situația devenind în aceste condiții conformă cu realitatea, fiind astfel evident că nu se pot imputa nici efectele fiscale calculate în Raportul de inspecție fiscală .

Contestatarul consideră eronată constatarea cuprinsă la lit. d) din Raportul de inspecție fiscală , prin care i s-a imputat suma , urmare faptului că pentru clienții neincasați prezentați în Anexa nr. 2, procedura de insolvență nu ar fi închisă și nu s-ar fi pronunțat hotărâri judecătorești definitive și irevocabile; susține ca este în măsură să prezinte hotărârile judecătorești care permiteau reducerea bazei de impozitare în condițiile în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a falimentului beneficiarului.

Pentru motivele mai sus enumerate, contestatarul solicită admiterea contestației și anularea actului administrativ fiscal contestat.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală , organele de inspecție fiscală

din cadrul A.J.F.P. au stabilit în sarcina Societății X obligatii fiscale care se compun din:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor;
- TVA;
- impozit pe veniturile din alte surse;

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat, cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderilor, TVA și impozit pe veniturile din alte surse, rezulta:

1.In ceea ce privește impozitul pe veniturile microintreprinderilor , stabilit suplimentar de plata , organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

a) Potrivit Deciziei emisa de lichidatorul judiciar a fost efectuata inventarierea stocului de mărfuri al societății X.Organele de inspectie fiscala au analizat rezultatele inventarierii factice a stocului de marfa conform documentului „Lista de valorificare a inventarului bunurilor aflate in patrimoniul SC X la data de 28.02.2018” în raport de stocul scriptic de marfa înregistrat în balanța de verificare încheiata la data de 28.02.2018, transmisa de expertul contabil , ținând cont de achizițiile de mărfuri din luna martie 2018, au indentificat diferente negative între valoarea scriptica si valoarea factica a stocurilor recalculata .

Totodată organele de inspectie fiscala au constatat o lipsa la inventar si in cazul „Aparatelor si instalațiilor de măsurare, control” .

În vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat informații fostului administrator al societății X, prin Nota explicativa iar prin răspunsul formulat acesta precizeaza urmatoarele:

*"In legătură cu soldurile de mai sus va pot spune ca nu sunt în concordanta cu evidentele din programul de gestiune si presupunem ca unele documente nu au fost înregistrate de către contabilitate. Acest lucru se poate demonstra prin documentele existente in dosarele de la firma. Momentan fiind sigilat depozitul de către lichidator nu pot sa le prezint. In momentul in care se desigilează depozitul va pun la dispozitie toate documentele. Au fost de-a lungul timpului depozitate intr-o magazie exterioara o serie de produse degradate, stricate, ruginite distruse de rozătoare, care nu au fost scăzute din evidente de-a lungul timpului.In momentul in care am fost nevoit sa eliberez spațiul inchiriat am adunat toate acele materiale si după consultarea cu contabila le-am predat la o societate de fier vechi emițând o factura si un bon de consum (asta imi permite programul) considerând ca se scad din evidentele contabile ceea ce nu s-a întâmplat (febr. 2018).In depozit au mai ramas niște piese si materiale din plastic care au fost distruse de rozătoare pe care la fel le-am trecut pe un document predat la contabilitate care deasemenea nu a fost înregistrat in contabilitate.Cele doua sume care apar in acte ar trebui excluse din soldul total. In momentul când se desigilează depozitul voi prezenta documentele legate de aceasta problema (diferența). Bunurile ce constituie diferența negativa provin inca din anii 2003, 2004, 2006 când au fost scoase dintr-o gestiune (depozit) si trecute in gestiunea (PIVNIȚA) ."*

Organele de inspectie fiscala arata ca in timpul controlului, fostul administrator, a prezentat:

- factura emisa către Societatea R, prin care s-a valorificat cantitatea de deșeuri fier vechi;

- documentul „Bon de consum (colectiv) aferent gestiunii „Pivnița ” , document care nu a fost înregistrat în evidenta financiar-contabila.

Referitor la factura emisa către Societatea R și la bonul de consum aferent bunurilor care ar fi fost predate societății R , organele de inspectie fiscala au solicitat explicații contabilei societății; aceasta prin e-mailul transmis precizeaza următoarele : „aveți în atașament nota contabila în care este cuprins bonul de consum de care m-ati întrebat Discuția despre predare la fier vechi a fost în ianuarie, în februarie a adus factura, cel puțin așa îmi aduc aminte”.

În Nota contabila, din atașament, la care face referire contabila societății, figurează următoarele înregistrări : „607.1 -371.01.1 ” și „658.08-371.01.1 ”.

Urmare analizei efectuate asupra documentelor prezentate organele de inspectie fiscala au constatat ca factura emisa către SC R se refera la mărfuri scoase din gestiune și nu la suma cuprinsa în documentul „Bon de consum (colectiv) aferent gestiunii „Pivnița ”. Nici din analiza facturii emisa către Societatea R și a documentelor anexate nu rezulta ca bunurile predate societății de valorificare de deșeuri ar fi bunurile înscrise în „Bonul de consum (colectiv) aferent gestiunii „Pivnița ”.

În ceea ce privește „piesele și materiale din plastic care au fost distruse de rozătoare”, la care face referire fostul administrator, în timpul controlului în vederea justificării lipsei din gestiune a fost prezentat un „Bonul de consum (colectiv) ; organele de inspectie fiscala au constatat ca „Bonul de consum (colectiv) nu poate fi luat în considerare în condițiile în care nu a fost prezentata și dovada predării bunurilor către o societate de valorificare a deșeurilor.

În condițiile în care, societatea contestatară nu a justificat cu documente lipsa în gestiune , organele de inspectie fiscala au concluzionat ca mărfurile au fost comercializate, fara ca veniturile rezultate din valorificarea acestora să fie înregistrate în evidenta contabila și declarate la organele fiscale competente.

Pentru a determina influența neînregistrării în contabilitate a veniturilor realizate asupra profitului impozabil, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea adaosului mediu practicat de societate luând în considerare datele înscrise în bilanța de verificare aferentă lunii decembrie 2017 și anume:

- veniturile înregistrate în contul 707 “Venituri din vânzarea mărfurilor” ;
- reducerile comerciale înregistrate în contul 609 „Reduceri comerciale primite”;
- cheltuielile cu marfurile înregistrate în contul 607 “Cheltuieli privind mărfurile” ;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a practicat un adaos mediu de ....

Prin aplicarea cotei medii de adaos comercial, asupra valorii de intrare a bunurilor , organele de inspectie fiscala au stabilit veniturile aferente valorificării bunurilor achiziționate, care la data efectuării controlului nu se regăsesc în gestiunea societății .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada verificată societatea era platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor și avea un angajat; astfel ca în conformitate cu prevederile art.53 alin(1) coroborat cu prevederile art.51 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, asupra veniturilor stabilite suplimentar aplicând cota de impozitare de 1% au stabilit suplimentar de plata impozit pe veniturile microintreprinderilor ...

b)Urmare verificarii , organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada ianuarie -martie 2018, societatea a înregistrat venituri din vanzarea mărfurilor , fără sa declare la organul fiscal impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.

Conform prevederilor art. 53 alin. (1) si ale art. 51 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Astfel pe anul 2018, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe veniturile microintreprinderilor în valoare ...

2. În ceea ce privește TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala,din Raportul de inspectie fiscala rezulta:

a) Urmare verificarii, după cum s-a arătat și mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar venituri impozabile.

În conformitate cu prevederile art.286 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.291 din același act normativ , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA .

b)Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna mai 2014, Societatea X nu a înregistrat in evidenta financiar contabila factura de achiziție emisa de G SRL; totodată, societatea a înregistrat de doua ori factura fiscala emisa de același furnizor reprezentând bunuri care au fost date in consum si înregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal tot de doua ori.

In conformitate cu prevederile art 156, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și prevederile art.146 din același act normativ organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA.

c)Totodata urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca exista diferente intre taxa pe valoarea adaugata înregistrata in jurnalele de cumpărări, jurnalele de vanzari si taxa pe valoarea adaugata declarata în deconturile de TVA aferente perioadei mai 2014 - februarie 2018; din situația privind taxa pe valoarea adaugata (Anexa nr.1) rezulta TVA de plata nedeclarata la organul fiscal teritorial .

În conformitate cu prevederile art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și prevederile art.321 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA.

d) Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna februarie 2018,Societatea X a efectuat ajustarea bazei de impunere, conform art. 287 lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, fiind emise facturi prin care s-au stornat creanțe neîncasate, in conditiile în care pentru clienții neincasati prezentați in Anexa nr.2, procedura de insolventa nu este închisa si nu au fost pronunțate hotarari judecătorești definitive si irevocabile.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca în speta nu sunt respectate prevederile art. 287 lit.d) din Codul fiscal, astfel ca au stabilit suplimentar de plata TVA .

3.Referitor la impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada 01.02.2018-28.02.2018, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare verificarii efectuate , după cum s-a arătat și la pct.1”Impozit pe veniturile microintreprinderilor” organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatara nu poate justifica cu documente lipsa stocului scriptic al

bunurilor evidențiat la preț de achiziție, rezultând ca bunurile în cauză au fost comercializate, fără a fi emise documente de vânzare și de încasare a contravalorii acestora.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca suma încasata din comercializarea bunurilor este în cuantum total de ..., compusa din:

- veniturile rezultate din valorificarea acestora;
- taxa pe valoarea adaugata .

Având în vedere ca disponibilitățile bănești ale societății au fost diminuate în mod nejustificat cu suma de..., organele de inspectie fiscala au asimilat aceasta suma ca reprezentând venituri din alte surse pentru care societatea datorează impozit pe veniturile din alte surse în conformitate cu prevederile art.114, art.115 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal .

Organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea venitului brut impozabil prin aplicarea procedurii sutei mărite; luând în considerare veniturile au stabilit un venit brut impozabil pentru care societatea datorează impozit pe venituri din alte surse.

III. Luand în considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de către contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:-01.10.2014-28.02.2018;

1.Referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra bazei impozabile , contestate de către PF X, fost administrator al Societatii X, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita să se pronunte dacă în mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea suplimentara a obligatiilor fiscale reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderilor și TVA asupra bazei impozabile reprezentand marfa lipsa în gestiune, în condițiile în care la contestatia formulata nu au fost anexate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situație de fapt fiscala decât cea constatata de organele de inspectie fiscala.**

În fapt, urmare verificării și analizării documentelor prezentate de societate în timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca există diferențe între stocul faptic de marfa rezultat urmare inventarierii efectuate la Societatea X potrivit Deciziei emisa de lichidatorul judiciar, în data de 22.05.2018 și stocul scriptic evidențiat în bilanța de verificare încheiata la data de 28.02.2018, transmisa de contabilul societății și anume:

Conform documentului „Lista de valorificare a inventarului bunurilor aflate în patrimoniul SC X la data de 28.02.2018” valoarea factica a marfurilor în gestiune este ... iar conform bilanței de verificare încheiata la data de 28.02.2018 , stocul de marfa este de ... rezultand o diferența de .... Totodată organele de inspectie fiscala au constatat o lipsa la inventarsi în cazul „Aparatelor și instalațiilor de măsurare, control” .

În timpul controlului societatea contestatara nu a justificat cu documente legal întocmite marfa lipsa în gestiune motiv pentru care organele de inspectie fiscala au concluzionat ca marfa a fost comercializate, fara ca veniturile rezultate din valorificarea acestora sa fie înregistrate în evidenta contabila și declarate la organele fiscale competente.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea adaosului mediu practicat de societate luând în considerare datele înscrise în balanța de verificare aferentă lunii decembrie 2017 și anume:

- veniturile înregistrate în contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" ;
- reducerile comerciale înregistrate în contul 609 „Reduceri comerciale primite”;
- cheltuielile cu marfurile înregistrate în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" , și au stabilit ca societatea a practicat un adaos mediu...

Prin aplicarea cotei medii de adaos comercial, asupra valorii de intrare a bunurilor , organele de inspecție fiscală au stabilit veniturile aferente valorificării bunurilor achiziționate, care la data efectuării controlului nu se regăsesc în gestiunea societății în cuantum de... .

Pe perioada verificată societatea era platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor și avea un angajat; astfel ca în conformitate cu prevederile art.53 alin(1) coroborat cu prevederile art.51 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, asupra veniturilor stabilite suplimentar, aplicând cota de impozitare de 1% organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe veniturile microintreprinderilor .

Totodată asupra veniturilor stabilite suplimentar, organele de inspecție fiscală , în temeiul prevederilor art.286 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.291 din același act normativ , au stabilit suplimentar de plată TVA.

În contestația formulată, cu privire la mărfurile care nu se mai regăsesc în gestiunea societății, contestatarul susține ca a fost acuzat pe nedrept de faptul că și-ar fi însușit/folosit bunurile în interes personal; susține ca s-au ignorat documentele din care rezultă predarea mărfurilor degradate fizic la o societate de colectare a deșeurilor, societate care garantează faptul că bunurile respective au fost distruse, fiind scoase din circuitul economic.

Contestatarul arată ca a solicitat explicații contabilei societății, cu privire la cele consemnate atât de organele de inspecție fiscală cât și de lichidatorul judiciar, care în Declarația, confirmă practic că bunurile cuprinse în Bonul de consum trebuiau înregistrate în contabilitate, dar nu a înregistrat aceste bunuri pe motiv ca nu a deținut bonul fiscal.

Contestatarul susține ca a predat la fier vechi cantitatea de deșuri rezultată din marfa degradată și nevendabilă însă organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare acest bon; în ceea ce privește Bonul de consum colectiv reprezentând piese și materiale din plastic distruse de rozătoare, contestatarul susține ca acesta nu a fost luat în considerare de organele de inspecție fiscală pe motiv ca nu a prezentat și dovada că bunurile ar fi fost predate la o societate de valorificarea deșeurilor .

În drept, cu privire la impozitul pe veniturile microintreprinderilor, în speta sunt aplicabile prevederile art.49, art.51, art.53, art.56 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.49

*„Impozitul stabilit prin prezentul titlu, denumit impozit pe veniturile microîntreprinderilor, se aplică asupra bazei impozabile determinate potrivit [art. 53.](#)”*

-art.51



*“(1) Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:  
a) 1% pentru microîntreprinderile care au unul sau mai mulți salariați;”*

*-art.53*

*“(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:*

- a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;*
- b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;*
- c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;*
- d) veniturile din subvenții;*

*e) veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;*

*e<sup>1</sup>) veniturile din ajustări pentru pierderi așteptate aferente activelor financiare constituite de persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;*

*f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;*

*g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;*

*h) veniturile din diferențe de curs valutar;*

*i) veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora;*

*j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul "709", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;*

*k) veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;*

*l) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;*

*m) veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, dacă acestea au fost impozitate în statul străin;*

*n) dividendele primite de la o persoană juridică română.”*

*-art.56*

*“(1) Calculul și plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.[...]*

*(2) Microîntreprinderile au obligația de a depune, până la termenul de plată a impozitului, declarația de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.”*

Din prevederile legale enunțate se retine ca impozitul pe veniturile microîntreprinderilor se aplica asupra veniturilor din orice sursa cu exepția veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse, veniturilor aferente costurilor serviciilor in curs de executie , veniturilor din productia de imobilizari corporale,

veniturilor din subventii de exploatare, veniturilor din provizioane si ajustari pentru deprecierea sau pierdere de valoare, veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobanzisi/sau penalitati de intarziere, veniturilor realizate din despagubiri de la societatile de asigurare/reasigurare.

Cu privire la TVA sunt aplicabile prevederile art.270 alin.(1), alin.(4) art.281, art.282 , art.286, art.291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, potrivit carora:

-art.270

*“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.[...]*

-art.281

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

-art.282

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

-art.286

*“(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.291

*“(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:*

*a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;*

*b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”*

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si proprietar. Se retine totodata ca, baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita , in cazul livrarilor de bunuri din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului , beneficiarului sau a unui tert.

La art.304 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, se prevede:

*(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;”*

In explicitarea art.304 din Cod, la pct.78 din Hotararea nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

*“(3) Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile:[...]*

*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;[...]

(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;[...]

(11) Situațiile menționate la alin. (10) nu sunt exhaustive; în orice altă situație în care persoana impozabilă aduce suficiente dovezi că bunurile sunt distruse, pierdute sau furate, nu are obligația ajustării taxei.[...]

(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.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate de persoana impozabilă pe baza unor documente doveditoare.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Urmare intrării în faliment a Societății X lichidatorul judiciar prin Decizie, a dispus efectuarea inventarierii bunurilor societății; în data de 22.05.2018 a fost efectuată inventarierea stocului de marfă al societății X iar din documentul „Lista de valorificare a inventarului bunurilor aflate în patrimoniul SC X la data de 28.02.2018” s-a constatat că stocul factual de marfă existent în gestiune este în valoare de ...

Din balanța de verificare încheiată la data de 28.02.2018, transmisă de expertul contabil, rezultă că stocul scriptic al mărfii în gestiune este în valoare de ...

Luând în considerare achizițiile de mărfuri din luna martie 2018, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 28.02.2018 există o lipsă în gestiune pe care contribuabilul nu a putut să o justifice cu documente.

Totodată s-a constatat o lipsă la inventar și în cazul „Aparatelor și instalațiilor de măsurare, control”.

Se reține că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au solicitat informații fostului administrator al societății PF X prin Nota explicativă iar prin răspunsul formulat acesta precizează următoarele:

*”In legătură cu soldurile de mai sus va pot spune că nu sunt în concordanță cu evidentele din programul de gestiune și presupunem că unele documente nu au fost înregistrate de către contabilitate. Acest lucru se poate demonstra prin documentele existente în dosarele de la firmă. Momentan fiind sigilat depozitul de către lichidator nu pot să le prezint. În momentul în care se desigilează depozitul va*

*pun la dispoziție toate documentele. Au fost de-a lungul timpului depozitate într-o magazie exterioară o serie de produse degradate, stricate, ruginite distruse de rozătoare, care nu au fost scăzute din evidente de-a lungul timpului. În momentul în care am fost nevoit să eliberez spațiul închiriat am adunat toate acele materiale și după consultarea cu contabilă le-am predat la o societate de fier vechi emițând o factură și un bon de consum (asta îmi permite programul) considerând că se scad din evidentele contabile ceea ce nu s-a întâmplat (febr. 2018). În depozit au mai rămas niște piese și materiale din plastic care au fost distruse de rozătoare pe care la fel le-am trecut pe un document predat la contabilitate care deasemenea nu a fost înregistrat în contabilitate. Cele două sume care apar în acte ar trebui excluse din soldul total. În momentul când se desigilează depozitul voi prezenta documentele legate de această problemă (diferența). Bunurile ce constituie diferența negativă provin încă din anii 2003, 2004, 2006 când au fost scoase dintr-o gestiune (depozit) și trecute în gestiunea (PIVNIȚA) .”*

În timpul controlului, fostul administrator, PF X a prezentat următoarele documente:

- factura emisă către Societatea X prin care s-a valorificat cantitatea de deșeurii fier vechi;

- documentul „Bon de consum (colectiv) aferent gestiunii „Pivnița ” , document care nu a fost înregistrat în evidența financiar-contabilă.

Cu privire la factura emisă către Societatea R și la bonul de consum aferent bunurilor care ar fi fost predate societății R , organele de inspecție fiscală au solicitat explicații contabilei societății.

Prin răspunsul formulat , transmis prin e-mailul contabilul precizează următoarele : „aveți în atașament nota contabilă în care este cuprins bonul de consum de care m-ați întrebat; discuția despre predare la fier vechi a fost în ianuarie, în februarie a adus factura, cel puțin așa îmi aduc aminte”.

În Nota contabilă, din atașament, la care face referire contabilă societății, figurează următoarele înregistrări :

607.1”Cheltuieli privind marfurile” =371.01.1”Marfuri”

658.08”Alte cheltuieli de exploatare”=371.01.1”Marfuri” .

Urmare analizei efectuate asupra documentelor prezentate s-a constatat că factura emisă către R se referă la mărfuri scoase din gestiune și nu la suma cuprinsă în documentul „Bon de consum (colectiv) aferent gestiunii „Pivnița”.

Din analiza facturii emisă către Societatea R și a documentelor anexate nu rezultă că bunurile predate societății de valorificare de deșeurii ar fi bunurile înscrise în „Bonul de consum (colectiv) aferent gestiunii „Pivnița ”.

În ceea ce privește „piesele și materiale din plastic care au fost distruse de rozătoare”, la care face referire fostul administrator, în timpul controlului în vederea justificării lipsei din gestiune a fost prezentat un „Bonul de consum (colectiv) , fără a fi prezentată și dovada predării bunurilor către o societate de valorificare a deșeurilor.

În speta se reține că, referitor la lipsa în gestiune organele de inspecție fiscală au formulat sesizare penală ce a făcut obiectul dosarului de cercetare penală care a fost soluționat prin Ordonanța de clasare prin care s-a dispus clasarea cauzei având ca obiect comiterea infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de articolul 9 alin.1 lit.(a) și lit.(b) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale pe motiv că fapta nu este prevăzută de legea penală .Ordonanța de clasare a rămas definitivă prin Încheierea Penală emisă de Tribunal- Secția Penală .

În considerentele din Incheierea Penală emisă de Tribunalul - Secția Penală se specifică faptul că:

*”...a existat o factura emisă către firma R, acesta a fost înregistrată în contabilitate. Suntem de acord că existența lipsei în gestiune a stocului marfa evidențiat scriptic, pe neconcordanțele aparute între valoarea trecută pe factura fiscală respectiv valoarea celor două bunuri de consum poate da naștere la prezumția de lipsă nejustificată în gestiune, dar analizând în continuare documentele observăm că în cauza banuitul a produs o eroare prin aceea că nu a predat contabilului bunurile de consum, a acceptat ca societatea cumpărătoare de fier vechi să treacă alte preturi pe bunurile de consum și de aici a ieșit neconcordanța, dar în realitate apreciem că operațiunea de vânzare a avut loc.*

*Din factura emisă în favoarea societății R având ca și obiect bunurile deteriorate și iesite din uz au fost valorificate la o societate colectoare de deseuri feroase toate bunurile menționate în bunurile de consum totalizând cantitatea de ...kg. Aici s-a strecurat o greșeală prin aceea că bunurile de consum nu au fost înregistrate în contabilitate.”*

Se reține că, urmare soluționării dosarului penal s-a constatat de către instanța de judecată că, contestatarul nu a predat contabilului bunurile de consum și acestea nu au fost înregistrate în evidențele contabile.

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile a operațiunilor economice la art.2, art.6 și art.7 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se prevede:

-art.2

*“(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.[...]*

-art.6

*(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.*

-art.7

*(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natură activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercitiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege.”*

De asemenea în OMFP 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natură activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, Anexa 1, se prevede:

*”1. - (1) Inventarierea elementelor de natură activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată*

existenta tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, dupa caz, la data la care aceasta se efectueaza.

(2) Inventarierea are ca scop principal stabilirea situatiei reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii ale fiecarei entitati, precum si a bunurilor si valorilor detinute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situatiilor financiare anuale care trebuie sa ofere o imagine fidela a pozitiei financiare si a performantei entitatii pentru respectivul exercitiu financiar.

2. - (1) În temeiul prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, entitatile au obligatia sa efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii detinute, la începutul activitatii, cel puțin o data în cursul exercitiului financiar pe parcursul functionarii lor, în cazul fuziunii sau încetării activitatii, precum si în urmatoarele situatii:

a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevazute de lege;

b) ori de câte ori sunt indicii ca exista lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;

c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;

d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;

e) ca urmare a calamitatilor naturale sau a unor cazuri de forta majora;

f) în alte cazuri prevazute de lege.

4. - (1) Inventarierea anuala a elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii se face, de regula, cu ocazia încheierii exercitiului financiar, avându-se în vedere si specificul activitatii fiecarei entitati.

(4) În situatia inventarierii unor gestiuni pe parcursul anului, în registrul-inventar se cuprinde valoarea stocurilor faptice inventariate si înscrise în listele de inventariere actualizate cu intrarile si iesirile de bunuri din perioada cuprinsa între data inventarierii si data încheierii exercitiului financiar.

5. **Raspunderea pentru buna organizare a lucrarilor de inventariere**, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicata, si în conformitate cu reglementarile contabile aplicabile, **revine administratorului**, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligatia gestionarii entitatii. În vederea efectuării inventarierii, aceste persoane aproba proceduri scrise, adaptate specificului activitatii, pe care le transmit comisiilor de inventariere.[...].

15. - (1) Stabilirea stocurilor faptice se face prin numarare, cântarire, masurare sau cubare, dupa caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj, acest lucru urmând a fi mentionat si în listele de inventariere respective.

35. - (1) Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic si înscrise în listele de inventariere cu cele din evidenta tehnico-operativa (fisele de magazie) si din contabilitate.

(2) Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii se procedeaza la o analiza a tuturor stocurilor înscrise în fisele de magazie si a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Erorile descoperite cu aceasta ocazie trebuie corectate operativ, dupa care se procedeaza la stabilirea rezultatelor inventarierii prin confruntarea cantitatilor consemnate în listele de inventariere cu evidenta tehnico-operativa pentru fiecare pozitie.

36. - (1) Evaluarea, cu ocazia inventarierii, a elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii se face potrivit prevederilor reglementarilor contabile aplicabile, precum si ale prezentelor norme.

(2) Evaluarea se va efectua cu respectarea principiului permanentei metodelor, potrivit caruia modelele si regulile de evaluare trebuie mentinute, asigurând comparabilitatea în timp a informatiilor contabile.

**37. La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se aplica principiul prudentei, potrivit caruia se tine seama de toate ajustarile de valoare datorate depreciilor sau pierderilor de valoare.**

In cazul în care se constata ca valoarea de inventar este mai mare decât valoarea cu care acesta este evidentiat în contabilitate, în listele de inventariere se înscriu valorile din contabilitate.

În cazul în care valoarea de inventar a bunurilor este mai mica decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar.

**38. Pentru elementele de natura activelor la care s-au constatat depreciere, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct comisia de inventariere face propuneri de ajustari pentru depreciere sau ajustari pentru pierdere de valoare, dupa caz, ori de înregistrare a unor amortizari suplimentare (pentru depreciile ireversibile ale imobilizarilor amortizabile), acolo unde este cazul, arătând totodata cauzele care au determinat aceste depreciere.**

**39. Pentru toate plusurile, lipsurile si depreciile constatate la bunuri, precum si pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescriptie a creantelor sau din alte cauze, comisia de inventariere solicita explicatii scrise de la persoanele care au raspunderea gestionarii bunurilor, respectiv a urmaririi decontarii creantelor.**

Pe baza explicatiilor primite si a documentelor analizate, comisia de inventariere stabileste natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor si depreciilor constatate, precum si natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozitiile legale, modul de regularizare a diferentelor dintre datele din contabilitate si cele faptice, rezultate în urma inventarierii.

40. -[...]

(2) În cazul constatarii unor lipsuri imputabile în gestiune, administratorii trebuie sa imputa persoanelor vinovate bunurile lipsa la valoarea lor de înlocuire.

[...]

41. - (1) Pentru bunurile la care sunt acceptate scazaminte, în cazul compensarii lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scazamintele se calculeaza numai în situatia în care cantitatile lipsa sunt mai mari decât cantitatile constatate în plus.

În aceasta situatie, cotele de scazaminte se aplica în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile.

Daca în urma aplicarii scazamintelor respective mai ramân diferente cantitative în minus, cotele de scazaminte se pot aplica si asupra celorlalte bunuri admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferente.

**Diferenta stabilita în minus în urma compensarii si aplicarii tuturor cotelor de scazaminte, reprezentând prejudiciu pentru entitate, se recupereaza de la persoanele vinovate, în conformitate cu dispozitiile legale.**

(2) Normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplica anticipat, ci numai dupa constatarea existentei efective a lipsurilor si numai în limita acestora.

De asemenea, limitele de perisabilitate nu se aplica automat, acestea fiind considerate limite maxime.[...]

42. *Rezultatele inventarierii se înscriu de catre comisia de inventariere într-un proces-verbal.*

*Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie sa contina, în principal, urmatoarele elemente: data întocmirii, numele si prenumele membrilor comisiei de inventariere, numarul si data deciziei de numire a comisiei de inventariere, gestiunea/gestiunile inventariata/inventariate, data începerii si terminarii operatiunii de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile si propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor si ale lipsurilor constatate si persoanele vinovate, precum si propuneri de masuri în legatura cu acestea, volumul stocurilor depreciate, fara miscare, cu miscare lenta, greu vandabile, fara desfacere asigurata si propuneri de masuri în vederea reintegrarii lor în circuitul economic, propuneri de scoatere din functiune a imobilizarilor corporale, respectiv din evidenta a imobilizarilor necorporale, propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar si declarare sau casare a unor stocuri, constatari privind pastrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integritatii bunurilor din gestiune, precum si alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.*

43. *Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezinta, în termen de 7 zile lucratoare de la data încheierii operatiunilor de inventariere, administratorului, ordonatorului de credite sau persoanei responsabile cu gestiunea entitatii. Acesta, cu avizul conducatorului compartimentului financiar-contabil si al conducatorului compartimentului juridic, decide asupra solutionarii propunerilor facute, cu respectarea dispozitiilor legale.*

44. - (1) "Registrul-inventar" (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înscriu rezultatele inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, grupate dupa natura lor, conform posturilor din bilant.[...]

45. - (1) *Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidenta tehnico-operativa în termen de cel mult 7 zile lucratoare de la data aprobarii procesului-verbal de inventariere de catre administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabila cu gestiunea entitatii.*

***Rezultatul inventarierii se înregistreaza în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicata, si în conformitate cu reglementarile contabile aplicabile."***

Totodata, in Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, Sectiunea 2.4 " Principii generale de raportare financiar"-Principiul necompensarii" , se specifica:

"57. - (1) *Contabilizarea si prezentarea elementelor din bilant si din contul de profit si pierdere tinând seama de fondul economic al tranzactiei sau al angajamentului în cauza. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economica, punând în evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni.*

(2) *Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata în contabilitate asa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrarii în contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea."*



Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, se retine ca, contabilitatea este o activitate specializata în masurarea, evaluarea, cunoasterea, gestiunea si controlul activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, precum si a rezultatelor obtinute din activitatea desfasurata; contabilitatea trebuie sa asigure inregistrarea cronologica si sistematica, prelucrarea, publicarea si pastrarea informatiilor cu privire la pozitia financiara, performanta financiara si alte informatii referitoare la activitatea desfasurata, atat pentru cerintele interne ale acestora, cat si în relatiile cu investitorii prezenti si potentiali, creditorii financiari si comerciali, clientii, institutiile publice si alti utilizatori.

De asemenea, se retine ca orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei , intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind calitatea de document justificativ.

Totodata, documentele justificative care stau la baza inregistrarii in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat precum si a celor care le-au inregistrat in evidentele contabile.

Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum se produc , in baza documentelor justificative iar acestea trebuie sa reflecte intocmai modul cum acestea se produc si sa fie in concordanta cu realitatea.

Din prevederile legale enuntate se retine si faptul ca entitatile au obligatia de a efectua inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii detinute cel putin o data in cursul exercitiului financiar. Inventarierea are ca scop principal stabilirea situatiei reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii ale fiecarei entitati, precum si a bunurilor si valorilor detinute cu orice titlu, apartinând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situatiilor financiare anuale care trebuie sa ofere o imagine fidela a pozitiei financiare si a performantei entitatii pentru respectivul exercitiu financiar.

Se reține ca, raspunderea pentru buna organizare a lucrarilor de inventariere revine administratorului sau altei persoane care are obligatia gestionarii entitatii.

Totodata se retine ca, rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic si inscrise în listele de inventariere cu cele din evidenta tehnico-operativa (fisele de magazine) si din contabilitate. În cazul în care valoarea de inventar a bunurilor este mai mica decât valoarea din contabilitate, in listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar; se retine ca pentru toate plusurile, lipsurile si deprecierea constatate la bunuri, comisia de inventariere solicita explicatii scrise de la persoanele care au raspunderea gestionarii bunurilor iar pe baza explicatiilor primite si a documentelor analizate, stabileste natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor si deprecierea constatate, precum si natura plusurilor, propunand, in conformitate cu dispozitiile legale, modul de regularizare a diferentelor dintre datele din contabilitate si cele factice, rezultate în urma inventarierii.

Din prevederile legale enuntate se retine ca diferenta stabilita în minus în urma compensarii si aplicarii tuturor cotelor de scazaminte, reprezinta prejudiciu pentru entitate si se recupereaza de la persoanele vinovate. Normele privind limitele

admisibile la perisabilitate nu se aplica anticipat, ci numai dupa constatarea existentei efective a lipsurilor si numai în limita acestora.

Rezultatele inventarierii se inscriu de catre comisia de inventariere intr-un proces-verbal, care trebuie sa contina si informatii referitoare la propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor si ale lipsurilor constatate si persoanele vinovate, propuneri de declasare sau casare a unor stocuri, constatari privind pastrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integritatii bunurilor din gestiune, precum si alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

Avand in vedere prevederile legale invocate si analizand documentele existente la dosarul contestatiei in raport de aceste prevederi legale se retin urmatoarele:

Dupa cum s-a aratat si mai sus, inventarierea bunurilor societatii X a fost efectuata in baza Deciziei emisa de lichidatorul judiciar iar din documentul „Lista de valorificare a inventarului bunurilor aflate in patrimoniul SC X la data de 28.02.2018” s-a constatat ca stocul faptic al mărfii existente în gestiune este în valoare de ... .

Urmare valorificarii inventarului în raport de datele inregistrate în evidentele contabile ale societății s-a constatat marfa lipsa în gestiune .

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca, în vederea justificării lipsei în gestiune, reprezentantul legal al societatii contestatare a prezentat factura emisa către Societatea R, prin care s-a valorificat cantitatea de deșeuri fier vechi; „Bon de consum (colectiv) aferent gestiunii „Pivnița ” , document care nu a fost înregistrat in evidenta financiar-contabila.

La dosarul cauzei se afla atașat și un document în care se mentioneaza ca „Comisia intrunita a convenit la predarea și valorificarea ca deșeu a unei cantitati deșeu fier vechi, deșeuri rezultate din marfa degradata și nevandabila.” , semnat doar de către PF X.

-bonul de consum (colectiv) cu privire la „piesele si materiale din plastic care au fost distruse de rozătoare”, fără a fi prezentata si dovada predarii bunurilor către o societate de valorificare a deșeurilor.

La dosarul cauzei se afla și un document și o lista denumita „Inventar ” unde sunt enumerate o serie de bunuri , care la rubrica „comisia de inventariere” poarta semnatura PF X; aceeași semnatura este și la rubrica „Gestionar” ;

Se reține ca, in baza facturii emisa către Societatea R s-a intocmit nota contabila și s-a scăzut din gestiune marfa .

După cum au constatat și organele de cercetare penala documentul „Bon de consum (colectiv) aferent gestiunii „Pivnița ” nu a fost înregistrat în evidentele contabile ale societății și de asemenea contestatarul nu a prezentat documente din care sa rezulta ca marfa ar fi fost valorificata printr-o societate de valorificare a deșeurilor sau ar fi fost distrusa și nu ar fi mai intrat în circuitul economic.

Având în vedere prevederile legale mai sus enuntate, bunurile deteriorate propuse spre casare conform bonul de consum cu privire la gestiunea „Pivnița ” și bonul de consum privind „piesele si materiale din plastic care au fost distruse de rozătoare” i, ar fi trebuit constatate și propuse spre casare de către o comisie de inventariere urmare inventarierii anuale a patrimoniului în baza unei decizii de inventariere, mai ales ca din răspunsul dat la întrebările din nota explicativa , contestatarul a precizat ca bunurile ce constituie diferența negativa provin inca din

anii 2003, 2004, 2006 când au fost scoase dintr-o gestiune (depozit) și trecute în gestiunea (PIVNIȚA) .

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca societatea contestatara ar fi emis o decizie de inventariere și ar fi efectuat inventarierea stocului de marfa în luna decembrie 2017, sau perioada ianuarie-martie 2018 în baza caruia ar fi constatat bunurile depreciate calitativ care sunt enumerate în bonul de consum cu privire la gestiunea „Pivnita „ și bonul de consum , în condițiile în care potrivit prevederilor legale mai sus enunțate comisia de inventariere are obligația de a stabili natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și depreciierilor constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferentelor dintre datele din contabilitate și cele faptice, rezultate în urma inventarierii.

Societatea contestatara nu a prezentat în timpul controlului sau la contestatia formulata procesul verbal întocmit de comisia de inventariere cu privire la rezultatele inventarierii care trebuie să conțină și informații referitoare la propunerile comisiei cu privire la lipsurile constatate și persoanele vinovate, propuneri de declasare sau casare a unor stocuri, constatari privind pastrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

De asemenea, rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității iar **rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.**

Prin urmare se reține că bunurile înscrise în bonul de consum cu privire la gestiunea „Pivnita „ precum și bonul de consum privind „piesele și materiale din plastic care au fost distruse de rozătoare” , prezentate de către contestatar în vederea justificării lipsei în gestiune nu au fost constatate în baza unui proces verbal al comisiei de inventariere urmare inventarierii mărfii conform legii în condițiile în care contestatarul susține că marfa în cauză ar fi fost achiziționată în perioada 2003-2006.

Mai mult, contestatarul nu a făcut dovada că marfa înscrisă în bonurile de consum prezentate în vederea justificării lipsei în gestiune ar fi fost predate unei societăți de valorificare a deșeurilor în condițiile în care potrivit prevederilor legale mai sus enunțate obligația de a demonstra sau confirma că bunurile au fost distruse revine persoanei impozabile; în baza facturii emisă către Societatea R s-a întocmit nota contabilă și s-a scăzut din gestiune marfa.

La contestatia formulată sau cu ocazia cercetării penale, societatea contestatara nu a prezentat documente justificative suplimentare din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

*“(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.”*

La art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:  
*„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]*  
*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

iar în conformitate cu prevederile art.276 din același act normativ :

*“(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.[...]”*

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei.*

Argumentul contestatarului potrivit căruia marfa înscrisă în bonul de consum cu privire la gestiunea „Pivnita „ ar fi fost predata societății de valorificare a deșeurilor R conform facturii fiind cuprinsă în cantitatea de fier vechi, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din documentele existente la dosarul contestației rezultă că această factura prin care s-a valorificat cantitatea de deșeuri fier vechi a fost înregistrată în contabilitate și s-au scăzut din gestiune în luna februarie 2018, ca marfuri casate .La data inventarierii bunurile casate conform facturii erau scăzute din gestiunea societății X.

În aceste condiții nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentul contestatarului potrivit căruia organele de inspectie fiscala ar fi ignorat documentele din care rezultă predarea marfurilor degradate fizic la o societate de colectare a deșeurilor, din analiza mai sus efectuată rezultând contrariul.

În condițiile în care nu s-a făcut dovada că marfa înscrisă în bonul de consum cu privire la gestiunea „Pivnita „ și bonul de consum privind „piesele și materiale din plastic care au fost distruse de rozătoare” a fost propusă spre casare de către o comisie de inventariere urmare inventarierii patrimoniului conform prevederilor legale mai sus enunțate și valorificate printr-o societate de valorificare a deșeurilor și nu au mai intrat în circuitul economic , luând în considerare dispozițiile art.6 , art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației va menține ca legale constatările organelor de inspectie fiscala și anume că marfa lipsă în gestiune a fost comercializată, fără ca veniturile rezultate din valorificarea acestora să fie înregistrate în evidența contabilă și declarate la organele fiscale competente.

Astfel se reține că, în mod legal, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea cotei de adaos comercial mediu calculat în baza datelor din bilanțul de verificare la 31.12.2017 și stabilirea suplimentară a veniturilor din valorificării bunurilor achiziționate .

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, referitoare la impozitul pe veniturile microintreprinderilor se reține că în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe veniturile microintreprinderilor suplimentar de plată prin aplicarea cotei de impozitare de 1% asupra veniturilor impozabile stabilite suplimentar .

De asemenea se reține ca în mod legal, asupra veniturilor stabilite suplimentar, în temeiul prevederilor art.286 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.291 din același act normativ , s-a stabilit suplimentar de plata TVA .

In consecința, având în vedere prevederile legale enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele contestatarului nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“Contestatia 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;”*

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de către PF X în nume propriu cât și în numele Societății X-IN FALIMENT cu privire la obligațiile fiscale reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor și TVA, stabilite de plata asupra veniturilor impozabile stabilite suplimentar.

2.Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor stabilit suplimentar de plata de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere contestată de către contribuabil, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii** este investită să se pronunțe dacă societatea contestată datorează bugetului de stat impozitul pe veniturile microîntreprinderilor stabilit suplimentar de plata asupra veniturilor din vânzarea marfurilor nedecarate pe perioada ianuarie-martie 2018, în condițiile în care, deși contestatarul contestă în totalitate obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere , nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care **înțelege să conteste și aceste obligații fiscale.**

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie -martie 2018, societatea a înregistrat venituri din vânzarea mărfurilor fără să declare la organul fiscal impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.

Conform prevederilor art. 53 alin. (1) și art. 51 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plata impozit pe veniturile microîntreprinderilor asupra veniturilor din vânzarea marfurilor nedecarate pe perioada ianuarie-martie 2018.

Contestatarul deși contestă în totalitate obligațiile fiscale reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor, TVA și impozitul pe veniturile din alte surse cu privire la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor stabilit suplimentar de plata pe perioada ianuarie-martie 2018, prin Decizia de impunere

nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care înțelege sa conteste și aceste obligații fiscale.

In drept, la art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestatiei;*

*c) motivele de fapt si de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiaza;*

*e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

*" Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."*

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

*" Contestatia poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"*

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

In speta sunt incidente si prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

*"(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii."*

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin"actor incumbit probatio", principiu consfintit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila,

republicata, potrivit caruia: "*Cel care face o sustinere în cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, în afara de cazurile anume prevazute de lege.*"

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]*"

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*"(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal."*

Se retine astfel ca, contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, sarcina probei revenind acestuia.Sarcina probei nu implica un drept al contestatarului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca PF X fost administrator al Societatii X nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la impozit pe veniturile microintreprinderilor în valoare de 142 lei, stabilit suplimentar de plata prin actul administrativ fiscal contestat iar organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat si aceste obligatii fiscale, in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de către PF X fost administrator al Societatii X, cu privire la impozit pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere .

**3.Cu privire la TVA stabilită suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere contestata de către PF X fost administrator al Societatii X, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca contestatarul datoreaza bugetului de stat TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala in conditiile in care s-a constatat ca TVA nu a fost declarata printr-un decont de TVA, in perioada mai 2014-februarie 2018.**

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, in luna mai 2014, Societatea X nu a înregistrat in evidenta financiar contabila factura de achiziție emisa de Societatea G; totodata, societatea a înregistrat de doua ori factura fiscala emisa de același furnizor reprezentând bunuri care au fost date in consum si înregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal, tot de doua ori.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca exista diferente intre taxa pe valoarea adaugata înregistrata in jurnalele de cumpărări, jurnalele de vanzari si taxa pe valoarea adaugata declarata în deconturile de TVA aferente perioadei mai 2014 - februarie 2018; din situatia privind taxa pe valoarea adaugata (Anexa nr.1 la RIF) rezulta TVA de plata nedeclarata la organul fiscal teritorial .

În conformitate cu prevederile art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare de perioada 01.05.2014-31.12.2015 și prevederile art.321 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA .

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere contestatarul sustine ca diferențele constatate între deconturile de TVA și jurnalele de vânzări și cumpărări, în aceeași Declarație, contabilă sustine ca a corectat aceste omisiuni/erori, aspect care nu a fost verificat de organele de inspecție fiscală; în legătură cu factura emisă de G S.R.L. către Societatea X chiar dacă nu a fost înregistrată în contabilitate la timpul potrivit, în timpul controlului a fost refăcută declarația 394 „Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național” pentru luna mai 2014, situația devenind în aceste condiții conformă cu realitatea.

În drept, pe perioada 01.05.2014-31.12-2015, în speta sunt aplicabile prevederile art.156, art.156<sup>2</sup> și art.158 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , potrivit carora:

-art.156

„(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.”

-art.156<sup>2</sup>

“(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. 147<sup>1</sup>](#) 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.158

„(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la [art. 156<sup>2</sup>](#) -



*156^4, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.”*

Pe perioada 01.01.2016-28.02.2018 sunt aplicabile prevederile art.321 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.321

*„(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.*

*(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.*

*(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 normele metodologice.”*

-art.323

*„(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.*

*(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.327

*„ Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la [art. 323](#) - 325, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidente corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice. Evidențele trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, în conformitate cu prevederile din normele metodologice.

Totodată se reține ca, decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate în scopuri de TVA 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, suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în

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

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.

De asemenea, se reține ca persoana obligata la plata taxei poarta raspunderea pentru calcularea corecta și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156<sup>2</sup> - 156<sup>4</sup> respectiv art. 323-325 din Codul fiscal, la organul fiscal competent.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se rețin urmatoarele:

În luna mai 2014, Societatea X nu a înregistrat în evidenta financiar contabila și nu a declarat printr-un decont de TVA, factura de achiziție în suma emisa de G;

În luna mai 2014, societatea a înregistrat de doua ori factura fiscala emisa de același furnizor reprezentând bunuri care au fost date în consum și înregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal, tot de doua ori.

Prin neinregistrarea în jurnalul de cumparari a facturii storno și înregistrarea în același jurnal a TVA deductibila de doua ori, societatea contestatara a majorat în mod nejustificat TVA deductibila declarata în luna mai 2014 cu suma ...

De asemenea, s-a constatat ca exista lunar, diferente între taxa pe valoarea adaugata înregistrata în jurnalele de cumpărări, jurnalele de vanzari și taxa pe valoarea adaugata declarata în deconturile de TVA aferente perioadei mai 2014 - februarie 2018; din situația privind taxa pe valoarea adaugata (Anexa nr.1 la RIF) rezulta TVA de plata nedeclarata la organul fiscal teritorial ... lei.

În conformitate cu prevederile art.6, art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare:

-art.6

*“(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

*“(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.”*

iar potrivit dispozițiilor art.64, art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

-art.64

*“(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”*

-art.72

*“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*

*“(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.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca 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;

Totodata, se reține ca contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri iar organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

Prin urmare, se reține ca, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal iar organul fiscal are sarcina sa motivele actele administrativ fiscale emise pe baza de probe.

În speta după cum am aratat și mai sus, organele de inspectie fiscala în virtutea rolului activ, analizand documentele prezentate de societatea contestatara( facturi, jurnale de cumparari, jurnale de vanzari, deconturi de TVA, declarația informativa 394) organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a înregistrat în evidențele contabile și nu a declarat printr-un decont de TVA factura storno prin care a înregistrat TVA deductibila de doua ori și de asemenea au constatat ca societatea a declarat lunar, diferente între TVA înregistrata în jurnalele de cumpărări, jurnalele de vanzari si taxa pe valoarea adaugata declarata în deconturile de TVA aferente perioadei mai 2014 - februarie 2018, după cum rezulta din situația privind taxa pe valoarea adaugata (Anexa nr.1 la RIF) și astfel a stabilit suplimentar de plata TVA .

În ceea ce privește argumentul contestatarului cu privire la factura storno, emisă de G S.R.L. către Societatea X pentru care în timpul controlului s-ar fi refăcut declarația 394 Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național” pentru luna mai 2014, situația devenind în aceste condiții conformă cu realitatea, mentionam:

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate taxa pe valoarea adaugata se declara la bugetul statului printr-un decont de TVA care 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, 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.

De asemenea, legiuitorul a prevăzut ca 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.

Se reține astfel ca, datele înscrise incorect într-un decont de taxă nu pot fi corectate prin declarația 394 Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național” așa cum sustine contestatarul.

Potrivit Ordinului nr. 702/2007 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și Anexei 2- Instrucțiuni de completare a formularului (394) "Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național", aceasta declarație se depune la organul fiscal teritorial de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și care sunt obligate la plata taxei conform art. 150 alin. (1) lit. a) și alin. (2) din Codul fiscal, pentru operațiuni impozabile în România conform art. 126 alin. (1) și se completează cu facturile emise/primate cumulate pe codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale partenerilor de tranzacții.

Totodată, din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca pentru facturile de achiziție neînregistrate în evidențele contabile și înregistrată de două ori în evidențele contabile emise de G , societatea a depus declarație rectificativă doar în ceea ce privește impozitul pe profit și nu în ceea ce privește TVA așa cum eronat sustine contestatarul.

La dosarul contestației societatea contestată nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală în condițiile în care în contestația formulată sustine că diferențele constatate între deconturile de TVA și jurnalele de vânzări și cumpărări au fost corectate de către contabilii societății .

În condițiile în care potrivit prevederilor legale mai sus enunțate sarcina probei revine contestatarului , argumentele prezentate de către PF X , fost administrator al Societății X nedovedite cu documente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației urmând a fi respinse .

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate în speta, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele prezentate de către contestatar nedovedite cu documente nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală , în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“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;”*

si se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA, stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere .

4)Referitor la TVA stabilită suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere , contestata de contribuabil , **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca in mod legal Societatea X a ajustat in favoarea sa, TVA aferenta creantelor neincasate in conditiile in care s-a constatat ca pentru clienții neincasati , procedura de insolventa nu era închisa si nu au fost pronunțate hotarari judecătorești definitive si irevocabile la data efectuării ajustării TVA.**

În fapt, urmare verificării organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna februarie 2018, Societatea X a efectuat ajustarea bazei de impunere, conform art. 287 lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, fiind emise facturi prin care s-au stornat creanțe neîncasate , in conditiile în care pentru clienții neincasati , procedura de insolventa nu era închisa si nu erau pronunțate hotarari judecătorești definitive si irevocabile.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca în speta nu sunt respectate prevederile art. 287 lit.d) din Codul fiscal, astfel ca au stabilit suplimentar de plata TVA .

În contestatia formulata , referitor la acest capăt de cerere, contestatarul sustine ca este în măsură să prezinte hotărârile judecătorești care permiteau reducerea bazei de impozitare în condițiile în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se pot încasa ca urmare a falimentului beneficiarului.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.287 “Ajustarea bazei de impozitare” din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, in vigoare în luna februarie 2018, potrivit caruia:

*„ 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.*

*Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, hotărâre rămasă definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, sub sancțiunea decăderii. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform [Codului de procedură fiscală](#). Prin efectuarea ajustării se redeschide rezerva verificării ulterioare pentru perioada fiscală în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea care face obiectul ajustării. În cazul în care, ulterior pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, în cazul falimentului beneficiarului, sau pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, sunt încasate sume aferente creanțelor scoase din evidența contabilă, în cazul falimentului, sau sume aferente creanțelor modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, se anulează ajustarea*

efectuată, corespunzător sumelor respective, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate;

La pct.32 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.287 alin.(1) lit.d) din Cod, se prevede:

*“(6) Ajustarea prevăzută la [art. 287](#) lit. d) din Codul fiscal se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, sub sancțiunea decăderii. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform [Codului de procedură fiscală](#). În cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare se operează anularea taxei neexigibile aferente livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii realizate.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca ajustarea taxei pe valoarea adăugată este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, hotărâre rămasă definitivă/definitivă și irevocabilă.

Se reține totodată ca ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzută de legislația insolvenței, ajustarea fiind permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform [Codului de procedură fiscală](#).

În speta din documentele existente la dosarul contestației se reține ca în luna februarie 2018 când societatea X a emis facturi prin care a stornat creanțe neîncasate de la clientii desi, nu existau hotărâri judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărâri judecătorești definitive, irevocabile de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței.

Se reține ca urmare verificării documentelor prezentate precum și a portalului instantelor de judecată organele de inspectie fiscala au constatat ca procedura insolvenței pentru societatile mai sus enumerate nu era închisă și nu erau pronunțate hotărâri judecătorești definitive și irevocabile.

La dosarul contestației societatea contestată a prezentat hotărâri judecătorești emise de instanțele specializate pentru mai multe societăți printre care, aferente cauzei doar două sentințe.

Din documentele existente la dosarul contestației portalului instantelor de judecată și baza de date ANAF rezulta ca pentru societatea E nu a fost emisă o hotărâre judecătorească definitivă, societatea se afla încă în procedura insolvenței prevăzută de Legea nr.85/2006.

De asemenea din baza de date ANAF respectiv FISCNET cu privire la societățile mai sus enumerate rezulta ca acestea au fost radiate din Registrul Comerțului ulterior ajustării TVA de către societatea contestată.

Prin urmare se constată ca la data de 28.02.2018, când societatea contestată a efectuat ajustarea TVA în favoarea sa, nu existau hotărâri

judecătorești definitive și irevocabile (după caz) care să confirme falimentul societăților mai sus enumerate, clienți ai Societății X.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate contestatarul poate efectua ajustarea TVA aferentă creanțelor neincasate în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței; după cum s-a arătat și mai sus ajustarea poate fi efectuată chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform **Codului de procedură fiscală**.

Aratam totodată ca legiuitorul a prevăzut și faptul că, dacă ulterior pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, în cazul falimentului beneficiarului, sau pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, sunt încasate sume aferente creanțelor scoase din evidența contabilă, în cazul falimentului, sau sume aferente creanțelor modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, se anulează ajustarea efectuată, corespunzător sumelor respective, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate;

În speta, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale au fost analizate documentele prezentate de societate în timpul controlului precum informațiile existente în baza de date ANAF și portalul instanțelor de judecată iar în raport de prevederile legale aplicabile la data ajustării TVA, s-a constatat în mod legal de către organele de inspecție fiscală ca societatea a efectuat în mod eronat ajustarea TVA în favoarea sa, la 28.02.2018, în condițiile în care nu erau îndeplinite cerințele prevăzute la art.287 lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La contestația formulată nu au fost prezentate documente suplimentare din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală în condițiile în care potrivit prevederilor legale mai sus enunțate sarcina probei revine contribuabilului iar acesta avea posibilitatea să prezinte cu ocazia contestării actului administrativ fiscal probe noi.

În condițiile în care la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente suplimentare din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, argumentul contestatarului potrivit căruia este în măsură să prezinte hotărârile judecătorești care permiteau reducerea bazei de impozitare în condițiile în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se pot încasa ca urmare a falimentului beneficiarului, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care nu au fost prezentate astfel de hotărâri.

În consecință, luând în considerare prevederile legale aplicabile spetei mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele contestatarului neînsotite de dovezi obiective nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în speta, se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre PF X fost administrator al Societatii X cu privire la TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala .

5.Cu privire impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala,prin Decizia de impunere, contestata de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita să se pronunte dacă în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe veniturile din alte surse asupra bazei impozabile reprezentând marfa lipsa în gestiune în conditiile în care la contestatia anexata nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situație de fapt fiscala decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala.

În fapt, urmare constatarilor descrise la pct.III 1 din prezenta decizie , organele de inspectie fiscala au reținut ca stocul scriptic de marfa lipsa în gestiunea Societății X la data de 28.02.2018 a fost preluat de administratorul societatii în folosul propriu al acestuia; astfel , în conformitate cu prevederile art. 114 alin (1) și art.115 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, au stabilit în sarcina societății contestatare impozit pe veniturile din alte surse.

În contestatia formulata, contestatarul sustine ca organele de inspectie fiscala au ignorat documentele din care rezultă predarea mărfurilor degradate fizic la o societate de colectare a deșeurilor; arata ca a predat societății de valorificare a deseurilor cantitatea de deșeuri rezultate din marfa degradată și nevandabilă însă organele de inspectie fiscala nu au luat în considerare acest bon.

Totodata contestatarul arata ca Bonul de consum trebuia înregistrat în contabilitate însă acesta nu a fost predat contabilei ; Bonul de consum colectiv reprezentând piese și materiale din plastic distruse de rozătoare nu a fost luat în considerare de organele de inspectie fiscala pe motiv ca nu a prezentat și dovada că aceste bunuri ar fi fost predate la o societate de valorificare a deșeurilor .

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art.114 , art.115 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.114

*“(1) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadreaza în categoriile prevazute la art. 61 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.*

*(2) În aceasta categorie se includ, însa nu sunt limitate, urmatoarele venituri:  
[...]*



*h) bunurile si/sau serviciile primite de un participant la persoana juridica, acordate/furnizate de catre persoana juridica în folosul personal al acestuia;"*

*-art.115*

*"(1) Impozitul pe venit se calculeaza prin retinere la sursa la momentul acordarii veniturilor de catre platitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevazute la art. 114, cu exceptia veniturilor prevazute la art. 114 alin. (2) lit. l) si m).[...]*

*(2) Impozitul calculat si retinut reprezinta impozit final.*

*(3) Impozitul astfel retinut se plateste la bugetul de stat pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care a fost retinut."*

Din prevederile legale se retine ca, sunt venituri din alte surse orice venituri identificate ca fiind impozabile , in aceasta categorie incadrandu-se si bunurile si/sau serviciile primite de un participant la persoana juridica , acordate de catre persoana juridica in folosul personal al acestuia.

Impozitul pe venit aferent acestor venituri se retine la sursa la momentul acordarii veniturilor de catre platitorul de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut ; impozitul pe venit calculat si retinut este impozit final si se plateste la bugetul statului pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care a fost retinut.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enuntate și sustinerile societății contestatare se rețin urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au stabilit de plata în sarcina Societății X impozit pe veniturile din alte surse asupra bazei impozabile determinata prin procedeul sutei mărite asupra stocului de marfa cu TVA , constata lipsa în gestiune urmare inventarierii dispusa de lichidatorul judiciar .

După cum s-a arătat și la pct.III, 1 din prezenta decizie ,în speta s-a constatat ca urmare valorificarii inventarului din data de 22.05.2018, în raport de datele înregistrate în evidentele contabile ale societății s-a constatat marfa lipsa în gestiune.

In vederea justificarii lipsei în gestiune, în timpul controlului, reprezentantul legal al societatii contestatare a prezentat:

-factura emisa către Societatea R, prin care s-a valorificat cantitatea de deșeuri fier vechi;

-„Bon de consum (colectiv) aferent gestiunii „Pivnița ”, document care nu a fost înregistrat in evidenta financiar-contabila.

-adresa în care se mentioneaza ca „Comisia intrunita a convenit la predarea și valorificarea ca deseuri a unei cantitati de deseuri fier vechi, deseuri rezultate din marfa degradata și nevandabila.” , semnat doar de către PF X.

-bonul de consum (colectiv) cu privire la „piesele si materiale din plastic care au fost distruse de rozătoare”, fără a fi prezentata si dovada predarii bunurilor către o societate de valorificare a deșeurilor.

- lista denumita „Inventar ” unde sunt enumerate o serie de bunuri care la rubrica „comisia de inventariere” poarta semnatura PF X; aceeași semnatura este și la rubrica „Gestionar” ;

Se reține ca, in baza facturii emisa către Societatea R s-a intocmit nota contabila și s-a scăzut din gestiune marfa .

După cum au constatat și organele de cercetare penala documentul „Bon de consum (colectiv) aferent gestiunii „Pivnița „nu a fost înregistrat în evidentele

contabile ale societății și de asemenea contestatarul nu a prezentat documente din care sa rezulta ca marfa ar fi fost valorificata printr-o societate de valorificare a deseurilor sau ar fi fost distrusa și nu ar fi mai intrat în circuitul economic.

Organul de solutionare a contestatiei a reținut ca, potrivit prevederilor legale privind inventarierea patrimoniului referitoare la inventarierea elementelor de natura activelor, bunurile deteriorate, propuse spre casare conform bonul de consum cu privire la gestiunea „Pivnita” și bonul de consum privind „piesele si materiale din plastic care au fost distruse de rozătoare”, ar fi trebuit constatate și propuse spre casare de către o comisie de inventariere urmare inventarierii anuale a patrimoniului în baza unei decizii de inventariere însă din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca societatea cotestatară ar fi emis o decizie de inventariere și ar fi efectuat inventarierea stocului de marfa în luna decembrie 2017, sau perioada ianuarie-martie 2018 în baza caruia ar fi constatat bunurile depreciate calitativ care sunt enumerate în bonul de consum cu privire la gestiunea „Pivnita”, și bonul de consum ..; conform prevederilor OMFP 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, comisia de inventariere are obligatia de a stabili natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și depreciierilor constatate, precum și natura plusurilor, propunand, în conformitate cu dispozitiile legale, modul de regularizare a diferentelor dintre datele din contabilitate și cele faptice, rezultate în urma inventarierii.

În condițiile în care nu s-a făcut dovada ca marfa înscrisă în bonul de consum cu privire la gestiunea „Pivnita”, și bonul de consum privind „piesele si materiale din plastic care au fost distruse de rozătoare” a fost propusa spre casare de către o comisie de inventariere urmare inventarierii patrimoniului conform prevederilor legale mai sus enunțate și valorificate printr-o societate de valorificare a deseurilor și nu au mai intrat în circuitul economic, organul de solutionare a contestatiei a menținut ca legale constatările organelor de inspectie fiscala și anume ca marfa lipsa în gestiune a fost comercializata, fara ca veniturile rezultate din valorificarea acestora sa fie înregistrate în evidenta contabila și declarate la organele fiscale competente.

Se reține astfel ca, organele de inspectie fiscala au reîncadrat operațiunea în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și au considerat suma reprezentând marfuri lipsa în gestiune și pentru care nu s-a făcut dovada utilizării acesteia în folosul societății, ca fiind preluata de administrator societății în folosul propriu al acestuia și asimilata cu venituri din alte surse în conformitate cu prevederile art. 114 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările:

*“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.”*

Se reține ca acest articol consacra, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza caruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de

vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, la contestatia formulata societatea contestatara nu a anexat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organelor de inspectie fiscala in conditiile in care potrivit dispozitiilor art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, sarcina probei revine contribuabilului.

In conditiile in care, la contestatia formulata societatea contestatara nu a anexat documente suplimentare din care sa rezulte in mod clar ca stocul de marfa (cu TVA) ar fi fost constatat, urmare inventarierii de catre comisia de inventariere ca fiind depreciat calitativ, ca nu mai putea fi valorificat si s-a propus casarea si predarea catre o societatea de valorificare a deseurilor si scazut din gestiune in baza unui proces verbal intocmit de comisia de inventariere, conform prevederilor legale mai sus enuntate, organul de solutionare a contestatiei va mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la faptul ca, stocul de marfa (cu TVA), care nu a fost identificat faptic urmare controlului, a fost preluat de administrator in folosul propriu al acestuia.

In aceste conditii se reține ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit, in conformitate cu prevederile art. 114 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, mai sus enuntat, in sarcina societății contestatare impozit pe veniturile din alte surse, stabilit prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei impozabile stabilita prin procedeul sutei mărite asupra sumei reprezentand marfa in gestiune.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei precum si faptul ca argumentele societății contestatare analizate la pct. III.1 din prezenta decizie, neinsotite de dovezi obiective, nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, in temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, ori respinsa.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre PF X, fost administrator al Societatii X, cu privire la impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar de plata organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, documentele existente la dosarul cauzei si in temeiul prevederilor legale invocate si art. 279 din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se

#### DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de către PF X in nume propriu cât si in numele Societatii X-IN FALIMENT, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor;
- TVA;
- impozit pe veniturile din alte surse;

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de către PF X in nume propriu cât si in numele Societatii X-IN FALIMENT, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderilor;

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.