



DECIZIA NR. 10576/12.07.2018

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. „Z” S.R.L., jud. BACĂU

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală,
sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Inspecția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, prin Adresa nr. 12.02.2018, înregistrată la instituția noastră sub nr., cu privire la contestația formulată de **S.C. „Z” S.R.L.**, cu sediul în municipiul Bacău, str., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Bacău sub nr.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 31.01.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 31.01.2018, de Inspecția Fiscală, din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău.

Suma contestată este în valoare de **S lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat prin remitere sub semnătură, în data de **01.02.2018**, potrivit adresei nr., anexată la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în data de **07.02.2018**, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală, sub nr. 1033.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. „Z” S.R.L., jud. BACĂU, prin contestația nr. 1 din 05.02.2018, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspekția Fiscală, sub nr., precizează că contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr., pentru următoarele motive:

- în Procesul verbal de control nr., organele de inspekție fiscală au considerat că suma de **S lei**, aferentă ajustării stocului existent în gestiune la data de 30.11.2015 este nedeductibilă, întrucât nu s-a făcut dovada provenienței stocului de marfă cu documente justificative (facturi furnizori, evidența cantitativ - valorică a stocului, inventarierea stocului etc.);

- în fapt, organele de inspekție fiscală nu au luat în considerare documentele justificative puse la dispoziție de **S.C. „Z” S.R.L., jud. BACĂU**, constând în: facturi furnizori, inventariere faptică și evidența cantitativ – valorică a stocului, din care reiese TVA deductibilă în sumă de **S lei**, diferența în sumă de S lei (S lei – S lei), reprezentând TVA nedeductibilă.

Ca urmare, contestatoarea solicită să îi fie recunoscut dreptul de deducere a TVA în sumă de S lei, aferentă ajustării stocului existent la data de 30.11.2015, sumă ce poate fi justificată cu documentele anexate la contestație.

II. Organele de inspekție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspekția Fiscală, în baza Avizului de inspekție fiscală nr., au efectuat inspekția fiscală parțială la **S.C. „Z” S.R.L., jud. BACĂU**, referitor la taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2015 – 31.12.2015, în urma căreia au încheiat Raportul de inspekție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. din 31.01.2018, prin care au stabilit diferențe de obligații fiscale în sumă totală de **S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

La Capitolul III – Constatări fiscale, din Raportul de inspekție fiscală nr., referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, organele de inspekție fiscală au consemnat următoarele:

Obiectul de activitate – Comerț cu amănuntul al ceasurilor și bijuteriilor, în magazine specializate, cod CAEN 4777.

Societatea a declarat în deconturile de TVA în perioada 01.12.2015 – 31.12.2015, TVA deductibilă în sumă de S lei, deducere care nu a fost efectuată în general conform prevederilor art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sumă ce regăsește în jurnalele de cumpărări întocmite pe baza documentelor justificative prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ, precum și a pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv exemplarul original al facturii.

Organele de inspecție fiscală precizează că TVA deductibilă în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.12.2015 – 31.12.2015, este pentru următoarele achiziții:

- S lei - TVA aferentă achizițiilor de mărfuri și prestări de servicii;
- S lei - TVA deductibilă aferentă ajustării stocului de marfă înregistrat la data de 30.11.2015, declarată prin decontul aferent lunii decembrie 2015 la rândul 30 - "Regularizări taxă dedusă".

Fac mențiunea că, urmare inspecției fiscale pentru perioada 01.12.2015 – 31.12.2015, s-a stabilit TVA deductibilă în sumă de S lei, cu S lei mai puțin față de TVA deductibilă declarată în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că suma de S lei, reprezintă TVA nedeductibilă, aferentă ajustării stocului de marfă înregistrată la 30.11.2015, ajustare pentru care societatea nu justifică cu documente contabile stocul existent la data de 30.11.2015 (facturi de la furnizorii de bunuri și servicii înregistrați în scop de TVA, proces verbal de inventariere).

Fac mențiunea că societatea a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.12.2015, în conformitate cu prevederile art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, datorită depășirii plafonului de scutire stabilit la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Temeiurile de drept invocate pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt prevederile art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 61 alin. (10), alin. (11) și alin. (12), precum și pct. 62 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este dacă S.C. „Z” S.R.L., jud. BACĂU, datorează TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei, în condițiile în care motivațiile contestatoarei nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, au efectuat inspecția fiscală parțială la **S.C. „Z” S.R.L., jud. BACĂU,** referitor la taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.12.2015 – 31.12.2015, în urma căreia au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din

31.01.2018, prin care au stabilit diferențe de obligații fiscale în sumă totală de **S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, din care, societatea contestă suma de **S lei**.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 01.12.2015, iar prin decontul aferent lunii decembrie 2015 a declarat TVA deductibilă în sumă de S lei, pentru următoarele achiziții:

- S lei - TVA aferentă achizițiilor de mărfuri și prestări de servicii;
- S lei - TVA deductibilă aferentă ajustării stocului de marfă înregistrat la data de 30.11.2015, declarată prin decontul aferent lunii decembrie 2015 la rândul 30 - "Regularizări taxă dedusă".

Fac mențiunea că, urmare inspecției fiscale pentru perioada 01.12.2015 – 31.12.2015, s-a stabilit TVA deductibilă în sumă de S lei, cu S lei mai puțin față de TVA deductibilă declarată în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că suma de S lei, reprezintă TVA nedeductibilă, aferentă ajustării stocului de marfă înregistrată la 30.11.2015, ajustare pentru care societatea nu justifică cu documente contabile stocul existent la data de 30.11.2015 (facturi de la furnizorii de bunuri și servicii înregistrați în scop de TVA, proces verbal de inventariere).

Contestatoarea motivează faptul că, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare documentele justificative puse la dispoziție constând în facturi de la furnizori, inventariere faptică și evidența cantitativ – valorică a stocului, din care reiese TVA deductibilă în sumă de S lei, diferența de S lei (S lei – S lei), reprezentând TVA nedeductibilă.

În drept, la art. 145, art. 146 și art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, se stipulează următoarele:

ART. 145

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

- (1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*
- (2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile; [...].

- (4) *În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153".*

ART. 146

"Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică

sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;[...].”

ART. 152

“Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

[...].

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153.

[...].

(9) Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă.[...].”

ART. 153

“Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

[...].

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă; [...].”

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează următoarele:

(10) În sensul art. 152 alin. (9) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă prin opțiune conform prevederilor art. 152 alin. (3), coroborate cu prevederile art. 153 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, și persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă în cazul depășirii plafonului de scutire în termenul stabilit la art. 152 alin. (6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare;

(11) Ajustările efectuate conform alin. (10) se înscriu în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.

(12) Pentru ajustarea taxei prevăzute la alin. (10), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

62. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

Prin urmare, reglementările fiscale permit persoanelor impozabile, în circumstanțe anume determinate, deducerea TVA aferentă achizițiilor de bunuri înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, cu condiția ca persoana în cauză să dovedească neutilizarea bunurilor pentru care este dedusă taxa, **constatate pe bază de inventariere**, în momentul trecerii la regimul normal de taxare.

Astfel, în speță devin incidente prevederile Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, potrivit cărora:

“2. - (1) În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:

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

b) ori de câte ori sunt indicii că există 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 calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;

f) în alte cazuri prevăzute de lege”.

“15. - (1) Stabilirea stocurilor factice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj, acest lucru urmând a fi menționat și în listele de inventariere respective”.

“18. Toate bunurile ce se inventariază se înscriu în listele de inventariere, care trebuie să se întocmească pe locuri de depozitare, pe gestiuni și pe categorii de bunuri”.

Așa cum s-a reținut anterior, tocmai dispozițiile legale în materie de TVA stipulează faptul că, persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă în cazul depășirii plafonului de scutire au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor aflate în stoc și a serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, prin urmare, legiuitorul face trimitere la reglementările legale specifice activității de inventariere a patrimoniului.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- **S.C. „Z” S.R.L., jud. BACĂU**, a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 01.12.2015;
- pentru luna decembrie 2015, societatea a depus la organul fiscal Decontul privind taxa pe valoarea adăugată înregistrat sub nr. din 13.01.2016, în care, la rubrica 30 – Regularizări taxă dedusă, a înscris suma de S lei;
- societatea nu a întocmit și nu a anexat la dosarul cauzei lista de inventariere a stocului de marfă din data de 31.11.2015, având în vedere faptul că a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 01.12.2015;
- societatea nu face dovada componentei ajustării stocului de marfă existent la data de 30.11.2015, în sensul că din documentele prezentate nu se pot identifica facturile de intrări de bijuterii din aur și confecții aferente ajustării stocului de marfă la data de 30.11.2015;
- contestatoarea a anexat la dosarul cauzei liste de inventar pentru marfă, respectiv produse textile și bijuterii din aur, încheiate la data de 29.12.2015, precum și facturi de achiziții din perioada 2012 – 2015, dar nu justifică cu documente stocul la data de 30.11.2015, respectiv facturi fiscale de la furnizori de bunuri și servicii înregistrați în scop de TVA, proces verbal de inventariere, liste de inventar, precum și jurnalele de cumpărări și vânzări, întocmite conform prevederilor legale;
- potrivit Procesului verbal de inventariere generală a patrimoniului existent în societate încheiat la data de 31.12.2015, anexat la dosarul cauzei, comisia de inventariere a procedat la inventarierea generală a patrimoniului societății conform prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991 și a Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, componenta soldurilor și a stocurilor este redată sintetic pe conturi contabile conform bilanței de verificare încheiată la data de 31.12.2015, la inventariere fiind constatată o diferență în plus în sumă de S lei;
- listele de inventar încheiate la data de 29.12.2015, anexate de societate la dosarul cauzei, cuprind de fapt bunurile aflate în stoc la finele anului și nu la data de 30.11.2015, având în vedere faptul că în luna decembrie 2015, potrivit bilanței de verificare încheiată pentru luna decembrie și anexată la dosarul cauzei, societatea a înregistrat intrări de mărfuri în sumă de S lei și

ieșiri în sumă de S lei, iar potrivit Decontului de TVA depus de societate pentru luna decembrie 2015, înregistrat la organul fiscal sub nr.din 13.01.2016, societatea a dedus TVA în sumă de S lei și a colectat TVA în sumă de S lei.

În concluzie, având în vedere cele prezentate mai sus, documentele anezate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va respinge, ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. „Z” S.R.L., jud. BACĂU**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 31.01.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 31.01.2018, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [.....]”.

Pentru considerentele învederate și în temeiul dispozițiilor art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE :

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C. „Z” S.R.L., jud. BACĂU**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 31.01.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 31.01.2018, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Art. 2 Serviciul Soluționare Contestații 2, va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire

În conformitate cu prevederile art. 273 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii, contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași sau la Tribunalul Bacău.

