

## DECIZIA NR.2859

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.- Inspectie Fiscala prin adresa , inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SOCIETATEA X.

SOCIETATEA X formuleaza contestatie impotriva 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, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si priveste obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Contestatia 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 Decizia de impunere a fost comunicata societatii prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei, iar contestatia formulata impotriva acestui act administrativ fiscal a fost depusa la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul contestatiei.

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, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si solicita admiterea contestatiei si anulara actului administrativ fiscal cu privire la TVA stabilita suplimentar.

In contestatia formulata, societatea contestatoare invoca prevederile Ordinului MFP nr.1802/2014 pct.65-68 precum si prevederile pct 35 din Ordinul MFP nr.2861/2009 referitoare la stabilirea rezultatelor inventarierii si sustine ca a corectat erorile din contabilitate reprezentand sume evidentiata eronat in conturile de natura stocurilor pe seama rezultatului reportat.

Societatea sustine ca in mod eronat, organele de inspectie fiscala au considerat suma reprezentand lipsa la inventar fara sa tina cont de argumentele prezentate si anume ca, de fapt, aceste sume reprezinta erori contabile care sunt aferente perioadei februarie-aprilie 2008.

Societatea contestatoare arata ca in luna iunie 2015 a reglat gestiunea societatii facand urmatoarele inregistrari contabile:

117"Rezultatul reportat"= %  
301"Materii prime "  
302"Materiale consumabile"  
371"Marfuri"

Societatea sustine ca prin inventarierea efectuata nu s-au constatat diferente cantitative intre evidenta scriptica si cea factica , asa cum rezulta si din listele de inventar

prezentate in timpul controlului.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare depune o copie a Procesului verbal intocmit la finalizarea rezultatelor inventarierii si anexele cu listele de inventariere.

Societatea contestatoare sustine ca in conditiile in care nu s-au constatat diferente de inventar s-a procedat la valorificarea rezultatelor inventarierii, ocazie cu care comisia de inventar a constatat ca valoarea stocului existent atat scriptic cat si faptic nu corespunde cu valoarea soldului din contabilitatea financiara; astfel s-a constatat neinregistrarea unor descarcari de gestiune din anul 2008, fapt pentru care s-a procedat la corectarea acestora inainte de valorificarea rezultatelor inventarierii. Dupa corectarea erorilor contabile prin inregistrarea descarcarii de gestiune neinregistrate pe seama rezultatului reportat a rezultat ca nu exista nicio diferenta de inventariere efectuata, respectiv nu exista lipsa in gestiune; sustine ca lipsa de inventar o stabileste comisia de inventar si nu organele de inspectie fiscala;

Invoca in sustinere prevederile pct.34 si 35 din Ordinul MFP nr.2861/2009 referitoare la stabilirea rezultatelor inventarierii si considera ca inventarierea a fost efectuata cu respectarea tuturor normelor legale privind inventarierea patrimoniului si nu a existat nicio lipsa de inventar la stocurile existente in patrimoniu doar erori contabile de descarcare in contabilitate a unor stocuri iesite din gestiune in perioada februarie-aprilie 2008 si care au fost indreptate prin scaderea lor din contabilitate pe seama rezultatului reportat.

Cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala referitoare la faptul ca raportul de expertiza are la baza documente contabile dintr-o alta perioada respectiv anul 2008, decat cea verificata cu ocazia refacerii inspectiei fiscale si faptul ca anul 2008 este perioada fiscala prescisa potrivit art.117 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare , societatea contestatoare sustine ca tocmai pentru aceste considerente a apelat la un expert contabil independent care sa verifice daca sunt justificate erorile contabile constatate la inventariere; expertul contabil a concluzionat ca diferenta dintre valoarea stocurilor din gestiune si valoarea din contabilitatea financiara reprezinta iesiri de stocuri efectuate in anul 2008 care dintr-o eroare contabila nu au fost operate in contabilitatea financiara.

Societatea contestatoare arata ca expertiza contabila reprezinta un mijloc de proba cu credibilitate maxima, tocmai urmare faptului ca expertul contabil este independent fata de partile care solicita expertiza; anexeaza la dosarul contestatiei Raportul de expertiza contabila si invoca in sustinere prevederile art.63 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Totodata societatea contestatoare sustine ca organul de control face confuzie intre termenul de prescriptie a impozitelor si taxelor si termenul de prescriptie a unei erori contabile aferente stocurilor deoarece pentru erori contabile nu exista prescriptie conform reglementarilor contabile iar referitor la evidentierea stocurilor nu exista o perioada minima sau maxima in care trebuie valorificate stocurile. Orice entitate poate detine stocuri pe o perioada nedefinita , astfel ca pot exista vanzari in anul 2015 din stocuri achizitionate in anul 2008.

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare raportul de expertiza contabile care reprezinta un mijloc de proba legal si independent . Considera ca rationamentul organelor de inspectie fiscala conform caruia nu poate sa-si exprime o opinie asupra erorii contabile , avand in vedere faptul ca se refera la anul 2008 care era prescis fiscal, este netemeinic atata timp cat nu exista nicio lipsa la inventar conform inventarierii efectuata iar corectarea soldului de stocuri intregirata in contabilitate reprezinta indreptarea unei erori contabile asa cum se dovedeste cu nota

contabila si cu Raportul de expertiza contabila.

Cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala potrivit carora aceasta stare a persistat pe o perioada de 7 ani din anul 2008 pana in anul 2015 , perioada in care societatea avea obligatia de a efectua inventarierea patrimoniului si de a identifica neconcordantele intre faptic si scriptic , in conformitate cu prevederile Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

In primul rand , organelor de inspectie fiscala au concluzionat corect ca stocurile au fost corect identificate scriptic si faptic in evidenta de gestiune dar au concluzionat gresit cand au afirmat ca diferenta dintre valoarea stocului de gestiune fata de cea din contabilitate reprezinta neconcordante intre faptic si scriptic, in sensul ca scripticului nu poate fi identificat faptic, deoarece compararea stocurilor identificate faptic se face cu cel scriptic evidentiat in evidenta tehnico-operativa (fise de magazie).Valoarea scriptica a stocurilor din evidenta tehnico-operativa se compara cu cea din contabilitate iar diferenta dintre cele doua reprezinta diferenta de evaluare a stocului in contabilitate fata de gestiune rezultand o diferenta intre valoarea stocului scriptic din gestiune fata de valoarea stocului din contabilitate.

In al doilea rand referitor la afirmatia organelor de inspectie fiscala conform careia diferenta intre stocul sriptic din evidenta de gestiune fata de cea din contabilitate “ a persistat pe o perioada de 7 ani, din anii 2008 pana in 2015, perioada in care societatea avea obligatia de a efectua inventarierea patrimoniului si de a identifica neconcordanta amintita “ societatea contestatoare sustine ca inventarierea s-a efectuat in fiecare an la sfarsitul anului pentru toate elementele de natura activelor care nu au substanta materiala a datoriilor si capitalurilor proprii, pentru care s-au intocmit situatii analitice distincte.Toate situatiile analitice astfel intocmite se verifica cu soldurile conturilor sintetice corespunzatoare, care se preiau in Registrul-inventar .Pentru activele de natura stocurilor s-a preluat permanent valoarea soldului din contabilitate deoarece acesta nu a avea miscari pentru articolele -cizme cauciuc.

In al treilea rand, referitor la constatările organelor de inspectie fiscala conform carora”nici in punctul de vedere exprimat cu ocazia inspectiei initiale si nici in sustinerea contestatiei formulata si nici in timpul refacerii inspectiei societatea nu face nicio referire si nu justifica in niciun fel de ce a persistat in a mentine aceasta stare de fapt timp de 7 ani” societatea contestatoare sustine ca nici organelor de inspectie fiscala nu au solicitat o explicatie prin nota explicativa la acest fapt.

In concluzie, societatea contestatoare arata ca la inventarierea efectuata s-a constatat ca stocurile factice erau neschimbate din luna mai 2009 dar valoarea lor de inventar era mult mai mica decat valoarea evidentiata in contabilitate fapt pentru care s-a constatat ca valoarea din contabilitate era denaturata urmare nedescarcarii unor consumuri de stocuri din perioada februarie -aprilie 2008.

Cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala potrivit carora pe perioada 2008-2014 , administratorul societatii semneaza raportul de gestiune privind activitatea economico-financiara desfasurata si specifica faptul ca “evidenta contabila a fost organizata in baza Legii nr.82/1991, republicata; soldurile conturilor din balanta de verificare intocmita la data de ... au fost corect preluate in bilantul contabil. Evidenta analitica este in concordanta cu cea sintetica si condusa la zi conform reglementarilor contabile “ societatea contestatoare sustine ca prin Notele explicative entitatile nu declara ca situatiile financiare nu contin nicio eroare ci ca sunt credibile; invoca in sustinere prevederile pct.23 si pct.63 din Ordinul MFP nr.3055/2009.

Societatea recunoste ca a existat o eroare in valoarea contabila a elementului de

stocuri urmare nerespectarii reglementarilor legale privind inventarierea patrimoniului, inasa sustine ca urmare acestei erori societatea a pierdut deductibilitatea cheltuielilor cu descarcarea stocurilor si nedatorarea impozitului pe profit iar din punct de vedere al TVA aceste achizitii de stocuri au fost aferente unor operatiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere. Considera astfel, ca nu a prejudiciat bugetul de stat prin aceasta eroare contabila, din contra s-a platit mai mult impozit pe profit si s-a generat TVA colectata.

In concluzie, afirmatia organelor de inspectie fiscala ca suma nu reprezinta eroare contabila ci lipsa in gestiune este nefondata deoarece s-a bazat pe niste afirmatii din notele explicative si nu pe documente financiar-contabile de inregistrare a stocurilor, neanalizand toate mijloacele de proba care atesta starea de fapt.

Referitor la reglementarile legale invocate de organele de inspectie fiscala pentru ajustarea TVA respectiv art.148 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003 , societatea considera ca aceste prevederi nu sunt aplicabile din urmatoarele motive:

In primul rand , conform acestor prevederi legale exista trei situatii pentru care se ajusteaza TVA respectiv:

- bunuri mobile nelivrate si servicii neutilizate-societatea sustine ca stocurile in cauza achizitionate in anul 2008 au fost livrate tot in anul 2008 asa cum a demonstrat cu facturile de livrare si cu concluziile din raportul de expertiza contabila;

- alocarea de bunuri/servicii pentru operatiuni care dau drept de deducere si ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere; in speta, societatea sustine ca stocurile au fost utilizate doar pentru operatiuni taxabile , nu realizeaza operatiuni scutite fara drept de deducere;

- bunuri lipsa in gestiune -societatea sustine ca nu au fost constatate stocuri lipsa la inventar iar organele de inspectie fiscala nu au efectuat o alta inventariere prin care sa se constate vreo lipsa la inventar;

In speta, societatea contestatoare sustine ca nu a constatat vreo lipsa in gestiune la data de 31.06.2015 iar indreptarea erorii contabile nu este lipsa in gestiune , atata timp cat argumentele organelor de inspectie fiscala nu sunt dovedite cu mijloace de proba.

In al doilea rand, in conditiile in care se considera ca eroarea contabila reprezinta lipsa in gestiune, societatea solicita aplicarea cotei de 19% care era valabila la data achizitiei stocurilor conform normelor metodologice date in aplicarea art.148 din cod, respectiv pct.53 alin.(6) din H.G. Nr.44/2004 .

Societatea contestatoare sustine ca prescriptia fiscala a anului 2008 nu are relevanta in cazul ajustarii TVA de la art.148 din Cod , care nu prevede exceptia prescriptiei ci impune imperativ ajustarea TVA cu cota de TVA de la data deducerii initiale.

Cu privire la achizitia stocului de marfuri societatea contestatoare sustine ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala fisa contului 371"Marfuri" de unde se vede ca soldul stocului de marfa s-a format din intrari de stocuri din anul 2008, perioada cand cota de TVA a fost de 19%.

Anexeaza la dosarul contestatiei fisa contului 371"Marfuri" , 301"Materii prime" si 3028"Alte materiale consumabile" precum si copii aferente facturilor pentru stocurile evidentiata eronat in soldul contului din perioada februarie-aprilie 2008 si sustine ca stocurile care au fost corectate la data de 30.06.2015 si care au fost reconsiderate de organele de inspectie fiscala ca lipsa in gestiune au fost achizitionate in perioada februarie-aprilie 2008 cand la achizitia lor s-a dedus TVA in cota de 19% .

Concluzionand, societatea contestatoare sustine ca la data de 30.06.2015 nu s-a

constatat existenta unor lipsuri de gestiune, stocurile factice erau egale cu stocurile scriptice , fapt pentru care nu se impune ajustarea TVA conform art.148 din Codul fiscal si nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Interpretarea organelor de inspectie fiscala conform careia eroarea contabila de nedescarcare a stocurilor iesite din gestiune pe perioada februarie-aprilie 2008, reprezinta lipsa in gestiune este nefondata si netemeinica atata timp cat societatea a demonstrat ca este o eroare contabila iar organele de inspectie fiscala justifica neacceptarea erorii doar pe baza faptului ca anul 2008 este an prescris fiscal. Conform reglementarilor contabile pentru inregistrarea in contabilitate a iesirilor de stocuri nu exista perioada de prescriere si ca nu are nicio legatura cu prescriptia fiscala a impozitelor si taxelor.

Referitor la intocmirea situatiilor financiare, societatea sustine ca le-a intocmit cu respectarea reglementarilor legale pentru a fi credibile; au la baza balanta de verificare, sunt corect preluate sumele din balantele de verificare doar ca au continut o eroare contabila in elementul de stocuri rezultata din necorelarea evidentei de gestiune cu evidenta financiar contabila, care a fost corectata la data de 30.06.2015.

Pentru considerentele prezentate mai sus, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si anularea actului administrativ fiscal contestat.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii X obligatii fiscale de plata reprezentand TVA.

1).Cu privire la TVA, stabilita suplimentar de plata, contestata de societate, din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere , rezulta urmatoarele:

In balanta de verificare intocmita la data de 31.05.2015 societatea X inregistreaza solduri debitoare la urmatoarele conturi :

- 301" Materii prime" ;
- 303" Materiale consumabile" ;
- 371 "Mărfuri" .

Referitor la componenta acestor solduri, cu ocazia inspectiei fiscale initiale, au fost solicitate explicatii reprezentantului legal al societatii prin Nota explicativa iar prin raspunsul dat la aceasta, sustine ca soldurile conturilor 301 si 302 reprezinta stocuri utilizate ca materii prime în procesul de productie în perioada februarie - aprilie 2008 precum si stocuri de natura marfurilor vandute în starea initiala de cumparare în perioada ianuarie - aprilie 2008 iar Soldul contului 371"Marfuri" se compune din:

- stocuri de natura marfurilor vandute in perioada ianuarie-aprilie 2008;
- stocuri de natura marfurilor consumate în procesul de productie în luna martie 2008 pentru articolului..";
- stornarea unei inregistrari eronate efectuata in luna mai 2012;
- stornarea unor utilitati;
- contravaloare autoturism Touareg , care a fost transferat la mijloace fixe la data de 1 iulie 2015;
- stocul factic existent, conform listelor de inventar;

Totodata, reprezentantul legal al societatii in raspunsul dat, mentioneaza ca toate descarcarile de stocuri au fost operate corect în gestiune in anul 2008 dar dintr-o eroare materiala nu au fost transferate din modulul de gestiune in modulul de contabilitate financiara, acesta este motivul pentru care sumele existau in stoc la 31.05.2015 in contabilitate dar nu mai existau în gestiune.

Organele de inspectie fiscala, cu ocazia controlului initial, au constatat ca diferenta

inregistrata in soldul contului 371 "Marfuri" nu poate fi justificata cu documente.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca stocul total nu exista faptic, situatie recunoscuta si de reprezentantul societatii în raspunsul dat la Nota explicativa.

De asemenea, s-a constatat ca in luna iunie 2015, societatea X a reglat gestiunea, efectuand urmatoarele înregistrari contabile:

117 "Rezultatul reportat" = %  
301 "Materii prime"  
302 "Materiale consumabile"  
371 "Mărfuri"

Aceste erori au fost corectate si evidentiata in contabilitate la data de 30.06.2015 in baza Procesului-verbal al comisiei de inventariere, aprobat de catre administratorul societatii.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca, cu ocazia contestatiei formulate de societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, societatea a depus un exemplar din raportul de expertiza extrajudiciara intocmit de expertul independent, efectuat la solicitarea societatii, pentru a stabili daca conform documentelor financiar-contabile a societatii exista vreo eroare contabila de natura stocurilor in evidenta financiar contabila.

Urmare analizari raportului de expertiza extrajudiciara, organele de inspectie fiscala au constatat ca concluziile redate in acest raport sunt aceleasi cu sustinerile societatii contestatoare inscrise in punctul de vedere exprimat cu ocazia inspectiei fiscale initiale, respectiv ca stocurile evidentiata in sold la 31.05.2015 reprezinta, in principal, achizitii aferente perioadei ianuarie - aprilie 2008, pentru toate categoriile de stocuri, intr-o mica masura din alte perioade pentru contul de marfuri, ca operatiunile neinregistrate se refera la consumurile de stocuri iesite din gestiune in perioada februarie-aprilie 2008 si ca in perioada februarie-aprilie 2008 rezultatul activitatii curente a fost denaturat cu cheltuielile cu descarcarea stocurilor si cheltuielile cu serviciile de natura manoperei neinregistrate in evidenta contabila.

Raportul de expertiza are la baza documente contabile (fise de magazie facturi, note contabile, rapoarte de productie) dintr-o alta perioada, respectiv anul 2008, decat cea verificata cu ocazia refacerii inspectiei fiscale.

Avand in vedere ca anul 2008 este perioada fiscala prescisa potrivit art. 117 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie au constatat ca nu sunt in masura sa se pronunte cu privire la realitatea si legalitatea documentelor financiar-contabile ale societatii aferente anului 2008, organele de inspectie avand dreptul de a verifica doar documentele financiar-contabile din cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili creante fiscale.

In cazul in care aceste diferente constatate la data de 31.05.2015, intre soldurile scriptice ale conturilor 301 "Materii prime", 302 "Materiale consumabile" si 371 "Marfuri" si stocul faptic, ar reprezenta erori contabile care ar fi provenit din anul 2008, asa cum sustine societatea, acestea ar fi trebuit rectificate de societate in cadrul termenului de prescriptie; societatea a depistat diferentele dintre soldurile scriptice si stocul faptic in luna iunie 2015 potrivit Procesului verbal de inventariere si a considerat ca aceasta lipsa in gestiune reprezinta erori contabile care provin din anul 2008.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta stare a persistat pe o perioada de 7 ani, din 2008 pana in 2015, perioada in care societatea avea obligatia de a efectua inventarierea patrimoniului si de a identifica aceste neconcordanțe, in conformitate cu prevederile Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca

aceste presupuse erori contabile ar fi fost imposibil de trecut cu vederea timp de 7 ani, atata vreme cat:

-atat in anul 2008, in care societatea sustine ca se localizeaza presupusa eroare contabila cat si in anii urmasori, aceasta a fost supusa mai multor inspectii fiscale partiale vizand taxa pe valoarea adaugata si impozit pe profit, ocazii cu care administratorul societarii, in declaratiile date (anexa nr.I) confirma efectuarea inventarierii, declarand ca „inventarierea patrimoniului si valorificarea acestuia s-au efectuat conform prevederilor legale”.

-in notele explicative la situatiile financiare intocmite si depuse la organul fiscal teritorial de catre societatea verificata pentru fiecare an din perioada 2008-2014, administratorul societarii semneaza raportul de gestiune privind activitatea economico-financiara desfasurata in care se specifica faptul ca „evidenta contabila a fost organizata in baza prevederilor Legii 82/1991 republicata; soldurile conturilor din balanta de verificare intocmita la data de ... au fost corect preluate in bilantul contabil. Evidenta analitica este in concordanta cu cea sintetica si este condusa la zi conform Reglementarilor contabile.... Totodata, acesta declara ca situatiile financiare anuale ofera o imagine fidela a pozitiei financiare, performantei financiare si a celorlalte informatii referitoare la activitatea desfasurata.

Aceste precizari vin sa sustina inexistenta unor diferente a stocurilor intre scriptic si faptic la finele fiecarui an in care administratorul insusi confirma evidenta stocurilor conform prevederilor legale, rezultand astfel ca lipsa din gestiune constatata cu ocazia inspectiei fiscale anterioare, considerata eroare de societatea verificata, nu provine din anul 2008.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala constata ca stocul total inregistrat in balanta de verificare la 31.05.2015 nu exista faptic, situatie de fapt recunoscuta si de reprezentantul societatii în Nota explicativa, acesta afirmand ca „existau in stoc la 31.05.2015 in contabilitate dar nu mai existau in gestiune”.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au constatat ca situatia de fapt indica o lipsa din gestiune, iar in conformitate cu prevederile art. 148 alin. (1) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au procedat la ajustarea TVA dedusa aferenta stocului de materii prime, materiale si marfuri care nu exista faptic la data de 31.05.2015, stabilind TVA suplimentara.

2. Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata pe perioada 01.06.2015-30.06.2015, contestata de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna iunie 2015 societatea a dedus TVA in baza facturii emisa de societatea S reprezentand contravaloare produse cosmetice pentru care societatea nu a facut dovada utilizarii bunurilor achizitionate in scopuri care au legatura cu activitatea economica desfasurata. Produsele cosmetice au fost inregistrate in contul 623”Cheltuieli de protocol” insa societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte beneficiarii acestor produse cosmetice si scopul in care acestea au fost acordate si contributia la activitatea economica desfasurata.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA, in conformitate cu prevederile art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.16 si art.128 alin.(4) lit.a) din Legea privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.05.2015-30.06.2015

1.Referitor la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii, este daca societatea X datoreaza bugetului de stat TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere.**

In fapt, initial, prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, in sarcina societatii X organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata si TVA asupra stocurilor de marfa, materii prime, materiale constatate lipsa in gestiune la data de 30.06.2015.

Impotriva Decizia de impunere, societatea X a formulat contestatie, inregistrata la A.J.F.P..

Urmare solutionarii contestatiei, organul de solutionare a contestatiei din cadrul D.G.R.F.P.-Serviciul solutionare contestatii prin Decizie a dispus, desfiintarea partiala a actului administrativ fiscal contestat cu privire la TVA pe motiv ca "organele de solutionare nu se pot pronunta cu privire la legalitatea stabilirii TVA urmare ajustarii taxei pe valoarea adaugata aferenta stocurilor scriptice identificate la control, care nu au putut fi prezentate faptic , cu privire la care organele de inspectie fiscala apreciaza ca reprezinta lipsa la inventar iar societatea sustine ca sunt datorate unor erori contabile, respectiv cu privire la legalitatea solutiei fiscale aplicate cu ocazia controlului, in conditiile in care in Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat cu privire la influenta fiscala a documentelor prezentate de contribuabil in sustinerea contestatiei (fise de magazine, rapoarte de productie, raport de expertiza extrajudiciara) si nici cu privire la invocarea greselii privind aplicarea cotei de TVA.In consecinta se impune reanalizarea starii de fapt fiscale, la X prin indeplinirea conditiilor legale pentru incadrarea starii de fapt identificata ca fiind lipsa in gestiune sau efectul unor erori de inregistrare contabila."

Urmare reverificarii perioadei, organele de inspectie fiscala au constatat ca in balanta de verificare intocmita la data de 31.05.2015, societatea X avea inregistrate solduri debitoare la urmatoarele conturi:

- 301"Materii prime" ;
- 302"Materiale consumabile"
- 371 "Mărfuri" .

Totodata s-a constatat ca in luna iunie 2015, societatea X a reglat evidenta contabila respectiv soldurile debitoare ale conturilor de stocuri, prin nota contabila, efectuand urmatoarele înregistrari contabile:

117"Rezultatul reportat" = %  
301 "Materii prime"  
302"Materiale consumabile"  
371 "Mărfuri"

Reglarea soldurilor debitoare a conturilor de natura stocurilor s-a efectuat cu **ocazia finalizarii rezultatelor inventarierii efectuate** dupa cu rezulta din Procesul verbal, prezentat de societate, existent in copie la dosarul contestatiei.

Luand in considerare documentele prezentate de societate, raspunsul dat de catre reprezentantul legal al societatii la intrebarile din Nota explicativa a organelor de inspectie fiscala care au incheiat actul de control initial precum si Raportul de expertiza extrajudiciara prezentat de societate pentru anul 2008, organele de inspectie fiscala au retinut ca in conditiile in care diferentele constatate la 31.05.2015 intre soldurile scriptice ale conturilor 301"Materii prime", 3028 "Materiale consumabile" si 371"Marfuri" si soldul



faptic ar reprezenta erori contabile care ar proveni din anul 2008, asa cum sustine societatea, atunci acestea ar fi trebuit rectificate de societate in cadrul termenului de prescriptie.

Avand in vedere ca aceste neconcordante au fost identificate de societate dupa o perioada de 7 ani, anul 2008 fiind perioada fiscala prescrisa potrivit legii, iar la data de 31.05.2015 stocul total de.. lei nu exista faptic, situatie de fapt recunoscuta si de reprezentantul societatii în Nota explicativa, acesta afirmand ca „existau in stoc la 31.05.2015 in contabilitate dar nu mai existau in gestiune”, organele de inspectie fiscala au constatat ca situatia de fapt indica o lipsa din gestiune.

In conformitate cu prevederile art. 148 alin. (1) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au procedat la ajustarea TVA dedusa aferenta stocului de materii prime, materiale si marfuri care nu exista faptic la data de 31.05.2015, stabilind TVA suplimentara.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca constatarile organelor de inspectie fiscala nu sunt legale deoarece la data de 30.06.2015 nu s-a constatat existenta unor lipsuri de gestiune, stocurile factice erau egale cu stocurile scriptice , fapt pentru care nu se impune ajustarea TVA conform art.148 din Codul fiscal si nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Interpretarea organelor de inspectie fiscala conform careia eroarea contabila de nedescarcare a stocurilor iesite din gestiune pe perioada februarie-aprilie 2008, reprezinta lipsa in gestiune este nefondata si netemeinica atat timp cat societatea a demonstrat ca este o eroare contabila iar organele de inspectie fiscala justifica neacceptarea erorii doar pe baza faptului ca anul 2008 este an prescris fiscal.

Conform reglementarilor contabile pentru inregistrarea in contabilitate a iesirilor de stocuri nu exista perioada de prescriere si ca nu are nicio legatura cu prescriptia fiscala a impozitelor si taxelor.

Referitor la intocmirea situatiilor financiare, societatea sustine ca le-a intocmit cu respectarea reglementarilor legale pentru a fi credibile; au la baza balanta de verificare, sunt corect preluate sumele din balantele de verificare doar ca au continut o eroare contabila in elementul de stocuri rezultata din necorelarea evidentei de gestiune cu evidenta financiar contabila, care a fost corectata la data de 30.06.2015.

Totodata societatea contestatoare solicita aplicarea cotei de 19% care era valabila la data achizitiei stocurilor conform normelor metodologice date in aplicarea art.148 din cod, respectiv pct.53 alin.(6) din H.G. Nr.44/2004 , in conditiile in care se considera ca eroarea contabila reprezinta lipsa in gestiune; sustine ca prescriptia fiscala a anului 2008 nu are relevanta in cazul ajustarii TVA de la art.148 din Cod , care nu prevede exceptia prescriptiei ci impune imperativ ajustarea TVA cu cota de TVA de la data deducerii initiale.

Cu privire la achizitia stocului de marfuri societatea contestatoare sustine ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala fisa contului 371”Marfuri” de unde se vede ca soldul stocului de marfa s-a format din intrari de stocuri din anul 2008, perioada cand cota de TVA a fost de 19%.

In drept, la art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

*c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări*

*legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum bunuri lipsă în gestiune iar deducerea inițială se ajustează în favoarea statului.

Din documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Societatea contestatoare, în luna iulie 2015 a reglat evidența contabilă a societății, respectiv conturile de natura stocurilor de materii prime, materiale, marfuri, prin nota contabilă, efectuând următoarele înregistrări contabile:

1174"Rezultatul reportat" =	%
	301 "Materii prime"
	302"Materiale consumabile"
	371 "Mărfuri"

Se reține ca, reglarea conturilor de natura stocurilor s-a efectuat cu **ocazia finalizării rezultatelor inventarierii efectuate în data de 30.06.2015**, după cu rezulta din Procesul verbal, prezentat de societate, existent în copie la dosarul contestației.

La pct 7 din acest proces verbal, societatea contestatoare arată ca urmare inventarierii faptice s-a procedat la stabilirea rezultatelor inventarierii prin compararea acestora cu stocurile scriptice, constatându-se următoarele:

În evidența de gestiune, conform fișelor de magazie rezulta că nu există stocuri scriptice la gestiunile de materii prime și materiale, dar există stocuri scriptice la gestiunea de marfuri.

Dar din verificarea valorilor din contabilitate s-a constatat că soldurile conturilor de stocuri nu corespund cu cele din gestiune, astfel că în soldul conturilor de stocuri există evidențiate următoarele sume:

Cont 301" Materii prime" un sold în suma de ... lei;  
Cont 302"Alte materiale consumabile"un sold în suma de .. lei;  
Cont 371"Marfuri"un sold de .. lei."

De asemenea, în acest Proces verbal, societatea specifică faptul că toate stocurile de materii prime și materiale consumabile provin din anul 2008, respectiv perioada februarie -aprilie 2008 iar la marfa, stocul preponderent era din aceeași perioadă; din compararea aceleiași perioade din evidența primară de gestiune a constatat că toate stocurile de materii prime și materiale au fost consumate în aceeași perioadă, februarie-aprilie 2008 precum și majoritatea stocurilor de marfa, constatând existența unei posibile erori, acesta fiind motivul reglării evidenței contabile prin articolul contabil mai sus menționat.

Totodată, din răspunsul dat la nota explicativă de reprezentantul legal al societății rezulta că soldurile conturilor 301 și 302 reprezintă "stocuri utilizate ca materii prime în procesul de producție în perioada februarie- aprilie 2008" precum și stocuri de "natura marfurilor vândute în stare inițială de cumpărare în perioada ianuarie-aprilie 2005.[...] Toate descărcările de stocuri au fost operate corect în gestiune în anul 2008 dar dintr-o eroare materială nu au fost transferate din modulul de gestiune în modulul de contabilitate financiară [...] dar nu mai există în gestiune."

Cu privire la componenta , soldului debitor al contului 371"Marfuri" din răspunsul dat la Nota explicativă de către reprezentantul legal al societății, rezulta că acesta se compune din:

- stocuri de natura marfurilor vandute in perioada ianuarie-aprilie 2008;
- stocuri de natura marfurilor consumate în procesul de productie în luna martie 2008 pentru articolului...";
- stornarea unei inregistrari eronate efectuata in luna mai 2012;
- stornarea unor utilitati;
- contravaloare autoturism Touareg , care a fost transferat la mijloace fixe la data de 1 iulie 2015;
- stocul faptic existent, conform listelor de inventar, la data de 30.06.2015 .

Avand in vedere componenta soldului contului 371"Marfuri" facem precizarea ca soldul contului nu poate fi compus din stornari de inregistrari contabile.

In conformitate cu prevederile OMFP nr.1802/2014, cap.16 "Funcțiunea conturilor", in vigoare pe perioada verificata, cu privire la contul 371'Marfuri", se prevede ca ***"Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor existente în stoc la sfârșitul perioadei."***

De altfel, in raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca diferenta nu a putut fi justificata cu documente de catre societate.

La dosarul contestatiei, se afla si raportul de expertiza extrajudiciara intocmit de expertul independent, efectuat la solicitarea societatii, pentru a stabili daca conform documentelor financiar-contabile a societatii exista vreo eroare contabila de natura stocurilor in evidenta financiar contabila.

Din acest raport de expertiza rezulta ca stocurile evidentiata in sold reprezinta, in principal, achizitii aferente perioadei ianuarie - aprilie 2008, pentru toate categoriile de stocuri, intr-o mica masura din alte perioade pentru contul de marfuri, ca operatiunile neinregistrate se refera la consumurile de stocuri iesite din gestiune in perioada februarie-aprilie 2008 si ca in perioada februarie-aprilie 2008 rezultatul activitatii curente a fost denaturat cu cheltuielile cu descarcarea stocurilor si cheltuielile cu serviciile de natura manoperei neinregistrate in evidenta contabila.

Raportul de expertiza are la baza documente contabile (fise de magazie facturi, note contabile, rapoarte de productie) dintr-o alta perioada, respectiv anul 2008, decat cea verificata cu ocazia refacerii inspectiei fiscale.

Se retine ca, organele de inspectie fiscala in timpul controlului au analizat raportul de expertiza extrajudiciara intocmit de expertul independent si au constatat ca, concluziile redade in acest raport sunt aceleasi cu sustinerile societatii contestatoare inscrise in punctul de vedere exprimat cu ocazia inspectiei fiscale initiale.

Aceleasi argumente prezinta societatea contestatoare si in contestatia formulata si anume aceasta sustine ca suma nu reprezinta lipsa la inventarul efectuat la data de 31.05.2015, acesta suma reprezinta eroare contabila aferenta perioadei februarie-aprilie 2008, constatata la valorificarea rezultatelor inventarierii; comisia de inventar a constatat ca valoarea stocului existent atat scriptic cat si faptic nu corespunde cu valoarea soldului din contabilitatea financiara urmare neinregistrarii in contabilitate unor descarcari de gestiune din anul 2008, fapt pentru care s-a procedat la corectarea acestor erori, in conformitate cu prevederile pct.67 din Ordinului 1802/2014, inainte de a fi valorificate rezultatele inventarierii pe seama rezultatului reportat.

Cu privire la corectarea erorilor contabile constatate in contabilitate, in Ordinul

nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, in vigoare la data corectarii erorii, se prevede:

*“2.5.2. Corectarea erorilor contabile*

65. - (1) *Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.*

*(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.*

66. - (1) *Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:*

*a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;*

*b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.*

*(2) Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.*

*(3) În înțelesul prezentelor reglementări, erorile din perioadele anterioare se referă inclusiv la prezentarea eronată a informațiilor în situațiile financiare anuale.*

67.-(1) *Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.*

*(2) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile").*

*(3) Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, potrivit politicilor contabile aprobate, erorile nesemnificative pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere.*

*(4) Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală ori cumulată a elementelor.*

68. - (1) *Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.*

*(2) În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.*

*(3) În notele explicative la situațiile financiare trebuie prezentate informații cu*

*privire la natura erorilor constatate și perioadele afectate de acestea.”*

La pct.13 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.19 din Cod, in vigoare pe perioada verificata, se prevede:

*“Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”*

Cu privire la corectarea erorilor din declaratiile fiscala la art.84 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , in vigoare pe perioada verificata, se prevede:

*“1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

*(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative.*

*(3) În cazul taxei pe valoarea adăugată, corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

*(4) Declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent.*

*(5) Prin erori, în sensul prezentului articol, se înțelege erori cu privire la cuantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor, bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impunere.*

La art.91 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, se prevede:

*“1) **Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.***

*(2) **Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.***

Din cadrul legislativ mai sus enuntat se retine ca erorile contabile semnificative aferente exercitiilor fiscale precedente, asa cum sunt definite la pct.66 din Reglementarile contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate aprobate prin Ordinul ministerului finantelor publice nr.1802/2014 cu modificarile ulterioare se corectaza pe seama rezultatului reportat (contul 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile") .

De asemenea, se retine ca veniturile si cheltuielile inregistrate eronat sau omise se corectaza prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia ii apartine si depunerea unei declaratii rectificative in conditiile prevazute de Codul de procedura

fiscala.

Totodata, se retine ca, declaratiile fiscale pot fi corectate de contribuabil din proprie initiativa pe perioada termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale; dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, termen care incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala potrivit art.23, daca legea nu dispune astfel.

Mai mult, cuantumul obligatiilor fiscale se stabileste sub rezerva verificarii ulterioare iar rezerva verificarii ulterioare se anuleaza numai la implinirea termenului de prescriptie.

Prin urmare, in conditiile in care prin articolul contabil :

117"Rezultatul reportat" =	%
	301 "Materii prime"
	302"Materiale consumabile"
	371 "Mărfuri"

inregistrat in evidentele contabile, prin nota contabila la 30.06.2015, s-ar fi inregistrat o eroare contabila aferenta anului 2008 , se retine ca, din punct de vedere contabil, societatea a corectat eroarea aferenta exercitiului financiar precedent(2008) pe seama contului de profit si pierderi.

Insa, din punct de vedere fiscal, din coroborarea pct.13 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.19 din Cod si art.84, art. 91 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se retine ca veniturile si cheltuielile inregistrate eronat sau omise se corecteaza prin ajustarea profitului impozabil aferent perioadei fiscale careia ii apartine si depunere unei declaratii rectificative iar declaratiile fiscale pot fi corectate de contribuabil din proprie initiativa pe perioada termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale; dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, termen care incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala potrivit art.23, daca legea nu dispune astfel.

Se retine astfel ca, inregistrarea in contabilitate a unor operatiuni contabile, in baza unor note contabile conform reglementarilor contabile este o operatiune distincta de cea a calculului impozitelor si taxelor datorate bugetului de stat in conformitate cu prevederile Codului fiscal iar potrivit Codului de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au ca principala atributie stabilirea corecta a bazei impozabile si calcularea obligatiilor fiscale.

Prin urmare, argumentul societatii contestatoare potrivit caruia corectarea unei erori contabile nu are perioada de prescriptie nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei, in conditiile in care aceasta influenteaza impozitele si taxele datorate bugetului de stat.

In conditiile in care suma reprezentand soldul debitor al conturilor 300" Materii prime", 302" Materiale consumabile" si 371" Marfuri" existente in balanta de verificare la 31.05.2015, ar reprezenta eroare contabila rezultata ca urmare nedescarcarii din gestiune a materialelor, materiilor prime, marfurilor vandute in perioada februarie-aprilie 2008, asa cum sustine societatea contestatoare, se retine ca aceasta eroare ar fi persistat timp de 7 ani in evidentele contabile ale societatii si ar condus la denaturarea rezultatului fiscal pe perioada 2008-2015, declarat de societate prin declaratiile fiscale precum si situatiile financiare, intocmite de societate pe aceasta perioada.

Potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991 , republicata, cu modificarile si completarile ulterioare :

-art.1

*“(1) Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi.[...]”*

*-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 natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege.[...]”*

*-art.9*

*(1) Documentele oficiale de prezentare a activității economico-financiare a persoanelor prevăzute la art. 1 alin. (1) - (4) sunt situațiile financiare anuale, întocmite potrivit reglementărilor contabile aplicabile și care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a altor informații, în condițiile legii, referitoare la activitatea desfășurată.*

*-art.10*

*(1) Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) - (4) revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.[...]”*

*-art.28*

*(1) Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) - (4) au obligația să întocmească situații financiare anuale.[...]”*

*(7) Situațiile financiare anuale constituie un tot unitar și sunt însoțite de raportul administratorilor.[...]”*

*10) Situațiile financiare anuale și raportările contabile se semnează de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție.*

*(11) Situațiile financiare anuale și raportările contabile pot fi întocmite și semnate de persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.[...]*

*(13) Situațiile financiare anuale și raportările contabile se semnează și de către administratorul sau persoana care are obligația gestionării entității.[...]*

*-art.30*

*Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de o declarație scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirmă că:*

*a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;*

*b) situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;*

*c) persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate.[...]*

*-art.32*

*(1) Membrii organelor de administrație, de conducere și supraveghere ale persoanelor juridice au obligația de a asigura ca situațiile financiare anuale, raportul administratorilor și raportul privind plățile către guverne, atunci când există obligația întocmirii acestuia potrivit reglementărilor contabile aplicabile, să fie întocmite și publicate în conformitate cu legislația națională.[...]*

*-art.35*

*(1) Situațiile financiare anuale și, după caz, situațiile financiare anuale consolidate se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se retine ca, contabilitatea trebuie sa asigure inregistrarea cronologica si sistematica , prelucrarea si pastrarea informatiilor cu privire la pozitia financiara, performanta financiara si alte informatii referitoare la activitatea desfasurata.

De asemenea, se retine ca societatile au obligatia sa efectueze inventarierea generala a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii detinute la inceputul activitatii, cel puțin o data în cursul exercitiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situatii prevazute de lege.

Totodata, potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, societatile comerciale, societatile/companiile nationale, regiile autonome, instituttele nationale de cercetare-dezvoltare, societatile cooperatiste si celelalte persoane juridic au obligatia sa intocmesca situatii financiare anuale si sa depuna aceste situatii financiare la unitatile teritoriale ale Ministerului Finantelor Publice in conformitate cu prevederile legale in vigoare.Documentele oficiale de prezentare a activitatii economico-financiare a societatilor sunt situatiile financiare anuale intocmite potrivit reglementarilor contabile aplicabile si care trebuie sa ofere o imagine fidela a pozitiei financiare, performantei financiare si a altor informatii in conditiile legii, referitoare la activitatea desfasurata.

Se retine ca raspunderea pentru organizarea si conducerea contabilitatii revine administratorului sau altei persoane care are obligatia gestionarii entitatii respective.



Totodata, in conformitate cu prevederile OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii:

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

*Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii, numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere, numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere, gestiunea/gestiunile inventariată/inventariate, data începerii și terminării operațiunii de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea, volumul stocurilor depreciate, fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic, propuneri de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale, respectiv din evidență a imobilizărilor necorporale, propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar și declasare sau casare a unor stocuri, constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.*

*43. Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 7 zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului, ordonatorului de credite sau persoanei responsabile cu gestiunea entității. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al conducătorului compartimentului juridic, decide asupra soluționării propunerilor făcute, cu respectarea dispozițiilor 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 și capitalurilor proprii, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț.*

*Elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care justifică conținutul fiecărui post din bilanț.*

*(2) În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, datele rezultate din operațiunea de inventariere se actualizează cu intrările sau ieșirile din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar, datele actualizate fiind apoi cuprinse în registrul-inventar. Operațiunea de actualizare a datelor rezultate din inventariere se va efectua astfel încât la sfârșitul exercițiului financiar să fie reflectată situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.*

*(3) Completarea registrului-inventar se efectuează în momentul în care se stabilesc soldurile tuturor conturilor bilanțiere, inclusiv cele aferente impozitului pe profit, și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, după caz.*

*Registrul-inventar poate fi adaptat în funcție de specificul și necesitățile entităților, cu condiția respectării conținutului minim de informații prevăzut pentru acesta.*

*45. - (1) 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.*

*Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.*

*(2) Pe baza registrului-inventar și a balanței de verificare întocmite la finele exercițiului financiar se întocmește bilanțul, parte componentă a situațiilor financiare anuale, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, stabilită pe baza inventarului.”*

Astfel, în conform prevederilor legale mai sus enunțate societatea avea obligația de a valorifica rezultatele inventarierii și să întocmească Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii care trebuie să cuprindă următoarele elemente: data întocmirii, numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere, numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere, gestiunea/gestiunile inventariate/inventariate, data începerii și terminării operațiunii de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și persoanele vinovate, precum și **propuneri de măsuri în legătură cu acestea, volumul stocurilor depreciate, fara miscare, cu miscare lenta, greu vandabile, fara desfacere asigurata** și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic, propuneri de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale, respectiv din evidența a imobilizărilor necorporale, propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar și declasare sau casare a unor stocuri, constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

Totodată rezultatele inventarierii se înscriu în Registrul-inventar și de asemenea, în contabilitate.

Mai mult, pe baza registrului inventar și a balanței de verificare, întocmite la finele exercițiului financiar se întocmește bilanțul, parte componentă a situațiilor financiare anuale.

În contestația formulată referitor la inventarierea patrimoniului, pe perioada 2008-2014 arată că inventarierea s-a efectuat în fiecare an la sfârșitul anului pentru toate elementele de natura activelor care nu au substanța materială a datoriilor și capitalurilor proprii, pentru care s-au întocmit situații analitice distincte. Toate situațiile analitice astfel întocmite se verifică cu soldurile conturilor sintetice corespunzătoare, care se preiau în Registrul-inventar. **Pentru activele de natura stocurilor s-a preluat permanent valoarea soldului din contabilitate deoarece acesta nu a avea miscări pentru articolele -cizme cauciuc.**

Prin urmare societatea contestatoare recunoaște că în Procesul verbal privind rezultatele inventarierii nu a analizat stocurile de bunuri fără miscare sau cu miscare lentă, greu vandabile în condițiile în care la art.148 alin.(1) lit.c) mai sus enunțat se prevede în

mod clar ca persoana impozabila isi pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate in cazul unor evenimente precum modificari ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operatiuni care dau drept de deducere si ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsa in gestiune.

Din Raportul de inspectie fiscala, se retine ca pe perioada verificata respectiv 01.05.2015-30.06.2015 societatea are ca obiect principal de activitate "Inchirierea si subinchirierea bunurilor imobile proprii sau inchiriate"cod CAEN 6820.

In conditiile in care, anual, pe perioada 2008-2014, societatea contestatoare a efectuat inventarierea patrimoniului, a valorificat rezultatele inventarierii, a intocmit registrul inventar, a intocmit balante de verificare si in baza acestor documente a intocmit bilantul contabil , ar fi imposibil ca aceasta eroare sa fie trecuta cu vederea timp de 7 ani.

Mai mult, dupa cum precizeaza si organul de inspectie fiscala in actul administrativ fiscal contestat , in anul 2008, in care societatea sustine ca se localizeaza presupusa eroare contabila cat si in anii urmasori, aceasta a fost supusa mai multor inspectii fiscale partiale vizand taxa pe valoarea adaugata si impozit pe profit, ocazii cu care administratorul societarii, in declaratiile date (anexa nr.1) confirma efectuarea inventarierii, declarand ca „inventarierea patrimoniului si valorificarea acesteia s-au efectuat conform prevederilor legale”.

In notele explicative la situatiile financiare intocmite si depuse la organul fiscal teritorial de catre societatea verificata pentru fiecare an din perioada 2008-2014, administratorul societarii semneaza raportul de gestiune privind activitatea economico-financiara desfasurata in care se specifica faptul ca „evidenta contabila a fost organizata in baza prevederilor Legii 82/1991 republicata. Soldurile conturilor din balanta de verificare intocmita la data de ... au fost corect preluate in bilantul contabil. Evidenta analitica este in concordanta cu cea sintetica si este condusa la zi conform Reglementarilor contabile.... Totodata, acesta declara ca situatiile financiare anuale ofera o imagine fidela a pozitiei financiare, performantei financiare si a celorlalte informatii referitoare la activitatea desfasurata.

Prin urmare, argumentele prezentate de societate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, in conditiile in care aceasta invoca o eroare contabile din anul 2008, care timp de 7 ani nu a fost corectata iar societatea nu se poate prevala de propria culpa pentru a solicita anularea unui act administrativ fiscal prin care s-a stabilit in sarcina sa obligatii fiscale.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia constatarile organelor de inspectie fiscala s-au bazat pe niste afirmatii din Notele explicative si nu pe documentele financiar contabile de inregistrare a stocurilor , neanalizand toate mijloacele de proba nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care in Raportul de inspectie fiscala nr.F-MS 222/28.07.2016 organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate in timpul controlului pe perioada verificata.

In temeiul prevederilor art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare la data controlului:

*“(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*

*raportat la momentul luării unei decizii.”*

Iar in conformitate cu prevederile art.72 si 73 din acelasi act normativ:

-art.72

*“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe 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.”*

Mai mult, la art.117 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare la data controlului, se prevede in mod clar ca:

*“(1) Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.*

*(2) Perioada supusă inspekției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).”*

In consecinta, avand in vedere ca anul 2008 este perioada prescisa fiscal organele de inspectie fiscala s-au pronuntat doar asupra documentelor financiar contabile din cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale si au constatat ca la data de 31.05.2015 stocul total nu exista faptic in gestiunea societatii, situatie recunoscuta si de reprezentantul societatii în Nota explicativa, acesta afirmand ca „existau in stoc la 31.05.2015 in contabilitate dar nu mai existau in gestiune”.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat bunurile ca reprezentand lipsa in gestiune in conditiile in care urmare inventarierii patrimoniului la data de 30.06.2015 societatea a constatat ca acestea nu exista faptic in gestiune.

Avand in vedere ca in temeiul prevederilor art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, persoana impozabila isi pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile lipsa in gestiune se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat dreptul de deducere a TVA asupra bazei impozabila reprezentand bunuri de natura stocurilor, lipsa in gestiune.

In conformitate cu prevederile art.148 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal :

*“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;*

*b) situațiilor prevăzute la art. 128 alin. (8).”*

Avand in vedere ca societatea contestatoare a motivat contestatia si a sustinut ca in speta este vorba despre o eroare materiala care provine din anul 2008 iar la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca bunurile au fost distruse, pierdute, furate,nu ii sunt aplicabile prevederile legale mai sus enuntate .

Cu privire la solicitarea societatii contestatoare de aplicare a cotei de TVA de 19% care era valabila la data achizitiei stocurilor mentionam:

La pct.53 alin.(6) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.148 din Cod, in

vigoare pe perioada verificata, se prevede:

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

*d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că ajustarea reprezintă anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal întocmit urmare verificării parțiale a societății X, au ajustat taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de natura stocurilor, constatate lipsa în gestiune la 30.06.2015, aplicând cota de 24% asupra bazei impozabile, în vigoare pe perioada supusă verificării.

În contestația formulată societatea contestatoare susține că stocurile de materii prime, materiale și marfuri provin din luna februarie-aprilie 2008 și anexează la dosarul contestației fișa contului 371”Marfuri”, fișa contului 301”Materii prime” și fișa contului 3028”Alte materiale consumabile”, pe perioada 01.01.2008-30.06.2015.

La dosarul contestației societatea contestatoare a anexat și copii ale facturilor de achiziții de materii prime, materiale emise de furnizorii interni, în anul 2008.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Cu privire la stocul de marfa, evidențiat în balanța de verificare la 31.05.2015 în contul 371”Marfuri” și constatată lipsa la inventar la 30.06.2015, din documentele existente la dosarul contestației se reține că acesta se compune din:

- stocuri de natura marfurilor vândute în perioada ianuarie-aprilie 2008;
- stocuri de natura marfurilor consumate în procesul de producție în luna martie 2008 pentru articolului..”;
- stornarea unei înregistrări eronate efectuată în luna mai 2012;
- stornarea unor utilități;
- contravaloare autoturism Touareg, care a fost transferat la mijloace fixe la data de 1 iulie 2015;
- stocul factual existent, conform listelor de inventar, la data de 30.06.2015.

După cum am arătat și mai sus, potrivit OMFP nr.1802/2014, cap.16 ”Funcțiunea conturilor”, în vigoare pe perioada verificată, cu privire la contul 371”Marfuri”, se prevede

ca *“Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor existente în stoc la sfârșitul perioadei.”*, insa prin raspunsul dat la nota explicativa societatea nu a precizat in mod clar componenta soldului 371”Marfuri” ; aceasta precizeaza ca stocul de marfa se compune si din stornari de inregistrari eronate, stornari de utilitati in conditiile in care potrivit legii soldul acestui cont se compune din marfuri existente in stoc.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca diferenta nu a putut fi justificata cu documente de catre societate.

De asemenea, in raportul de expertiza extrajudiciara intocmit de expertul independent, se specifica faptul ca stocurile evidentiata in sold la 31.05.2015 reprezinta, in principal, achizitiile aferente perioadei ianuarie - aprilie 2008, pentru toate categoriile de stocuri, intr-o mica masura din alte perioade pentru contul de marfuri.

Din fisa contului 371”Marfuri” prezentata in copie la dosarul contestatiei, organul de solutionare a contestatiei nu poate stabili daca stocul de marfa provine din anul 2008 cand cota standard de TVA era de 19% sau din alta perioada, avand in vedere numarul mare de intrari si iesiri inregistrate in acesta fisa.

Prin urmare, pentru stocul de marfa, evidentiata in balanta de verificare la 31.05.2015 in contul 371”Marfuri” si constatata lipsa la inventar la 30.06.2015, organul de solutionare va considera corecta cota de TVA de 24% aplicata de organele de inspectie fiscala si va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societate cu privire la TVA

In ceea ce priveste stocul de materii prime inregistrat in soldul contului 301”Materii prime” si stocul de materiale consumabile inregistrat in soldul contului 302”Materiale consumabile”, evidentiata in balanta de verificare la 31.05.2015 si constatata lipsa la inventar la 30.06.2015 , urmare inventarierii patrimoniului, analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Din fisa contului 301”Materii prime” din perioada 01.01.2008-30.06.2015, existenta in copie la dosarul contestatiei se retine ca achizitia de materii prime s-a realizat in anul 2008 , soldul contului 301”Materii prime” fiind de.. In mai.2008, fara a avea loc intrari si iesiri de bunuri, ulterior.

Din analiza fisei contului 301”Materii prime” se retine ca achizitia de materii prime s-a efectuat in baza facturilor emise de furnizorii interni cat si achizitiile intracomunitare, societatea exercitandu-si dreptul de deducere a TVA inscrisa in aceste facturi in cota de 19%, respectiv a aplicat taxarea inversa pentru achizitiile intracomunitare, conform legii.

La dosarul contestatiei societatea a anexat facturile de achizitie materii prime emise de furnizorii interni din care rezulta ca societatea, in anul 2008, si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in cota de 19%.

Din fisa contului 302”Materiale consumabile” din perioada 01.01.2008-30.06.2015, existenta in copie la dosarul contestatiei se retine ca achizitia de materiale consumabile s-a realizat in anul 2008, soldul contului 302”Materiale consumabile” fiind de .. lei in mai 2008 , fara a avea loc intrari si iesiri de bunuri, ulterior.

Din analiza fisei contului 302”Materiale consumabile” se retine ca achizitia de materiale consumabile s-a efectuat in baza facturilor emise de furnizorii interni cat si achizitiile intracomunitare, societatea exercitandu-si dreptul de deducere a TVA inscrisa in aceste facturi in cota de 19%, respectiv a aplicat taxarea inversa pentru achizitiile intracomunitare, conform legii.

La dosarul contestatiei societatea a anexat facturile de achizitie materii prime emise de furnizorii interni din care rezulta ca societatea, in anul 2008, si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in cota de 19%.

Dupa cum am aratat si mai sus, in raportul de expertiza extrajudiciara intocmit de expertul independent, se specifica faptul ca stocurile evidentiata in sold la 31.05.2015

reprezinta, in principal, achizitii aferente perioadei ianuarie - aprilie 2008, pentru toate categoriile de stocuri, intr-o mica masura din alte perioade pentru contul de marfuri.

Avand in vedere ca pentru achizitiile de materii prime si materiale consumabile efectuate in anul 2008, evidentiata in soldul conturilor 301 "Materii prime" si 302 "Materiale consumabile" din balanta de verificare la 31.05.2015, societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in cota de 19% asa cum prevedea art.140 din Codul fiscal, in vigoare in anul 2008, iar potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, ajustarea reprezinta anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata dedusa initial, se va admite partial contestatia cu privire la diferenta de cota de TVA 5% rezultata dintre cota de 24% aplicata de organele de inspectie fiscala si cota de 19% dedusa de societate la data achizitiei materialelor consumabile, materiilor prime asupra corora s-a efectuat ajustarea in favoarea statului, astfel;

-se va admite partial contestatia cu privire la TVA aferenta stocului de materii prime constatat lipsa in gestiune la data de 31.05.2015;

-se va admite partial contestatia cu privire la TVA aferenta stocului de materiale consumabile constatat lipsa in gestiune la data de 31.05.2015;

In consecinta, avand in vedere prevederile legale aplicabile cauzei, documentele existente la dosarul contestatiei precum si prevederile art.279 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

*(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat."*

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:

*"Contestația poate fi respinsă ca:*

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

-se va admite partial contestatia cu privire la TVA reprezentand diferenta de cota de TVA de 5% rezultata intre cota de TVA de 24% aplicata de organele de inspectie fiscala asupra bazei impozabile supusa ajustarii si cota de TVA de 19% inscrisa in facturile de achizitii bunuri si pentru care societatea si-a exercitat dreptul de deducere.

Totodata, se va anula partial , Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , cu privire la TVA , pentru care s-a admis contestatia prin prezenta decizie.

-se va respinge contestatia formulata de Societatea X, ca neintemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere si se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie pe perioada verificata.

**2. Cu privire la TVA, contestata de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca societatea X datoreaza bugetului de stat TVA colectata suplimentar asupra achizitiilor de bunuri si servicii care nu au legatura cu activitatea desfasurata de societate in conditiile in care aceasta, desi contesta in totalitate TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere,**

## **nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si TVA .**

In fapt, urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca in luna iunie 2015 societatea a dedus TVA in baza facturii emisa de societatea S reprezentand contravaloare produse cosmetice pentru care societatea nu a facut dovada utilizarii bunurilor achizitionate in scopuri care au legatura cu activitatea economica desfasurata. Produsele cosmetice au fost inregistrate in contul 623 "Cheltuieli de protocol" insa societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte beneficiarii acestor produse cosmetice si scopul in care acestea au fost acordate si contributia la activitatea economica desfasurata.

In aceste conditii organelor de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA, in conformitate cu prevederile art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.16 si art.128 alin.(4) lit.a) din Legea privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata, societatea X desi contesta in totalitate TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere, nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si TVA colectata suplimentar asupra achizitiei de produse cosmetice pentru care societatea nu a facut dovada utilizarii acestora in scopuri care au legatura cu activitatea economica.

In aceste conditii, in speta se vor aplica prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*"(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.

Insa, in speta, societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept, pentru care intelege sa conteste si TVA in conditiile in care contesta in totalitate TVA, stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

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

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

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 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata potrivit caruia:"*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege."*

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

Aceste prevederile 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 și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."*

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa; se retine astfel ca sarcina probei revine contestatorului.

Sarcina probei nu implica un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca societatea X nu aduce argumente cu privire la starea de fapt si de drept referitor la TVA, colectata suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat, organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatoare cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care aceasta a contestat in totalitate obligatiile fiscale stabilite cu titlu de TVA prin Decizia de impunere, motiv pentru care 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, va respinge ca nemotivata contestatia formulata de

societatea X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

#### DECIDE

1.Admiterea partiala a contestatiei formulata de societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la TVA.

Totodata, se va anula partial , Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , cu privire la TVA , pentru care s-a admis contestatia prin prezenta decizie.

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la TVA.

3.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la TVA.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.