

DECIZIE NR. 654/2021
privind soluționarea contestației formulate de
societatea yy S.R.L.,
↑

Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P. yy a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice yy, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. yy sub nr. yy/24.03.2021, cu privire la contestația formulată de societatea yy **S.R.L.**, în procedură de insolvență, CIF, cu domiciliul fiscal în yy, str. yy, nr. 1, jud. yy.

Contestația formulată de societatea yy S.R.L. a fost înregistrată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice yy sub nr.yy /23.02.2021 și A.I.F.

Prin Adresa nr. yy/09.04.2021 s-a solicitat, în temeiul art. 269 din Codul de procedura fiscală, transmiterea de către lichidatorul judiciar „*Cabinet Individual de Insolvență xx*”, depunerea actului prin care a fost numit și să se pronunțe asupra numărului Deciziei de impunere contestată, decizie ce a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. yy/**21.01.2021**.

C.I.I. xx a comunicat prin mail- Sentința de deschidere a procedurii de faliment în formă simplificată nr. yy/....., prin care a fost desemnat în calitate de lichidator judiciar și Nota cu privire la nr. deciziei de impunere contestată și suma contestată (Decizia nr..... și suma contestată lei). Adresa de comunicare prin mail a fost înregistrată sub nr.

Contestația în original a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. yy sub nr. yy/23.02.2021, A.I.F. yy/24.02.2021 și înregistrată la D.G.R.F.P. yy – Serviciul Soluționare Contestații sub nr. yy/24.03.2021.

Contestația este semnată de contestatoare prin administratorul statutar, yy și însușită de lichidatorul judiciar C.I.I. xx, în conformitate cu prevederile art. 269 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. yy/**21.01.2021**, comunicată în data de 25.01.2021.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. yy/21.01.2021 s-a calculat taxa pe valoare adăugată în sumă de lei.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătură) – **25.01.2021** – a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. yy /21.01.2021, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **23.02.2021** și înregistrată la A.J.F.P. yy sub nr. yy/23.02.2021.

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice yy este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de societatea yyy..

I. Societatea yy S.R.L., societate aflată în procedura insolvenței cu sediul în municipiul yy, str. yy, nr....., bloc, cod poștal yy, jud. yy, înregistrată la ORC sub nr. J/yy/2005, CIF, în calitate de petentă, reprezentată legal prin administrator statutar și asociat xx și administrator judiciar desemnat "*Cabinet Individual de Insolvență xx*", având sediul profesional în xx, xx nr, scara.....A, et, ap, în temeiul art. 268 Cod de procedură fiscală, a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. yy/21.01.2021 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală și comunicată la data de 25.01.2021 privind dosarul fiscal nr. yy, conform căreia societatea consideră că în mod nelegal a fost stabilită în sarcina sa, diferența de TVA în sumă de lei reprezentând TVA ajustat, TVA calculat eronat.

Contestatară susține că echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare materialele aflate pe stoc, nu s-a făcut inventarierea fizică, nu s-a luat în considerare TVA-ul achitat în vamă pentru produsele de import, precum nici stocul de marfă expirat.

În Monografia atașată contestației petenta prezintă corectări de erori contabile efectuate pentru perioada 2015-2019 și ajustări de stocuri de marfa, marcate în text de la I la IV, iar la punctul V prezintă un tabel cu

stocul de marfa la 30 noiembrie 2020, în valoare totală de 654.089,57 lei, din care adaos comercial 70.183,04 lei și TVA neexigibilă 112.736.45 lei.

Petenta subliniază:

Erorile contabile pot avea o serie de cauze, inclusiv greșeli matematice, de aplicare a politicilor contabile, ignorarea sau interpretarea incorectă a evenimentelor și fraudelor preluarea bazei de date dintr-un program informatic contabil în altul. Ele pot proveni din exercițiile financiare precedente sau din exercițiul financiar curent și pot fi semnificative sau nesemnificative.

Principiul intangibilității, unul dintre principiile generale de raportare financiară, prevede ca bilanțul de deschidere al fiecărui exercițiu financiar să fie oglinda bilanțului de închidere al exercițiului financiar precedent, așadar soldurile inițiale ale conturilor reflectate în balanța de verificare a noului exercițiu financiar trebuie să fie identice cu soldurile finale ale conturilor din balanța de verificare a exercițiului financiar precedent.

Este important de menționat că Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, specifică cazul în care survin modificarea politicilor contabile și corectarea unor erori ce corespund perioadelor precedente, bilanțul perioadei precedente nu se modifică, iar corecțiile se prezintă în baza unor note explicative care trebuie să cuprindă informațiile comparative. Corectarea erorilor semnificative din exercițiile financiare precedente se realizează pe seama rezultatului reportat, aceste corecții nefiind considerate o încălcare a principiului intangibilității.

Așadar, este important de menționat faptul că în urma corectării erorilor contabile specificate la art. 66 alin. (2) din OMFP nr. 1.802/2014, care includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor, nu se poate depune un alt set de situații financiare anuale corectate.

Corectarea erorilor conform OMFP nr. 1.802/2014

Erorile constatate în contabilitate se pot referi la exercițiul financiar curent sau la exercițiile financiare anterioare datei de raportare.

În cazul în care se detectează erori, corectarea acestora se realizează la data constatării lor.

Erorile din exercițiile financiare precedente sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru unul sau mai multe exerciții financiare precedente, rezultate din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații fidele care:

- erau disponibile la data aprobării pentru emitere a situațiilor financiare pentru perioadele respective;
- exista posibilitatea de a fi obținute în mod rezonabil și de a fi luate în considerație la momentul întocmirii și prezentării situațiilor financiare anuale ale perioadelor respective.

Aceste erori sunt rezultatul unor greșeli matematice, greșeli în aplicarea politicilor contabile, al ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

Erorile din perioadele anterioare se referă inclusiv la prezentarea eronată a informațiilor din situațiile financiare anuale.

Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se realizează pe seama contului de profit și pierdere.

Erorile din exercițiile financiare precedente, atât cele semnificative, cât și cele nesemnificative, se corectează pe seama rezultatului reportat, cu ajutorul contului 1174 „*Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile*”. Totuși, pe baza politicilor contabile aprobate, erorile nesemnificative se pot corecta pe seama contului de profit și pierdere.

Prin eroare nesemnificativă se înțelege că aceasta nu influențează informațiile financiar-contabile, în timp ce eroarea semnificativă este aceea care ar putea să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor luate în urma analizei situațiilor financiare anuale.

Pe baza politicilor contabile și a raționamentului profesional trebuie stabilit un prag de semnificație, care poate reprezenta un procent din cifra de afaceri, din profit, din activul net, din total active.

Aprecierea dacă o eroare este semnificativă sau nesemnificativă se efectuează în funcție de natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.

Corectarea erorilor din exercițiile financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare aferente acelor exerciții. Ajustarea poziției financiare și a performanței financiare se realizează prin prezentarea de informații comparative în notele explicative, unde trebuie prezentate informații cu privire la natura erorilor și perioadele afectate de acestea.

Stornarea unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se poate realiza, în funcție de politicile contabile și de programele informatice utilizate, în roșu (corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale) sau în negru (înregistrarea inversă a operațiunii inițiale).

La art. 19 alin. (3) din Codul fiscal este stabilită modalitatea prin care se pot corecta erorile înregistrate în contabilitate pentru determinarea rezultatului fiscal, după cum urmează:

a) erorile care se corectează potrivit reglementărilor contabile pe seama rezultatului reportat, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la

care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală;

b) erorile care se corectează potrivit reglementărilor contabile pe seama contului de profit și pierdere sunt luate în calcul pentru determinarea rezultatului fiscal în anul în care se efectuează corectarea acestora.

Petenta susține că pornind de la cele de mai sus enunțate, analiza și controlul trebuia pornit de la balanța de verificare analitică a conturilor de materii prime și cele de mărfuri de la 30 noiembrie 2020, datele din această balanță fiind finalizate după data controlului efectuat.

a. Corectări erori contabile privind materiile prime consumate pentru producția realizată și facturată

Situația consumurilor aferente producției realizate și facturate

Premisele :

- Nu poate exista venit fără consumuri aferente acestor venituri.
- Fiind vorba de venituri produse finite, din constatările altor asemenea activități, s-a considerat că nivelul consumurilor va fi calculat la 70% din total venituri realizate cont 701.2.

- Au fost contabilizate doar consumurile cu alte materiale consumabile, auxiliar realizării producției vândute. Totalul acestor consumuri în această perioadă este de 321.850,72 lei.

Situația veniturilor realizate, aferent acestei perioade este :

2015 = 233.978,92 lei

2016 = 328.878,12 lei

2017 = 188.824,41 lei

2018 = 185.993,04 lei

2019 = 42.915,44 lei

Total venituri facturate în această perioadă este de 980.589,93 lei.

Totalul costurilor în marja 70% din valoarea producției realizate și vândute este de 686.413 lei.

Costurile care au fost corectate în luna noiembrie 2020 sunt în sumă de 364.562,28 lei, reprezentând 37,18% consumuri materii prime raportate la producția realizată și facturată.

Nota contabilă:

117.4=301.2 364.562,28

b. Corectări erori contabile privind materiile prime consumate pentru producția realizată din bucătăriile celor două restaurante:

| Anul | MIORIȚA | | PLATANUL | | |
|------|-----------|-----------|-----------|-----------|--|
| | Producție | Consumuri | Producție | Consumuri | |
| 2015 | 3.847,58 | 1.538 | 0 | 0 | |
| 2016 | 78.898,36 | 31.560 | 0 | 0 | |

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

| | | | | |
|-------|------------|--------|------------|--------|
| 2017 | 35.049 | 14.020 | 0 | 0 |
| 2018 | 1.228,23 | 491 | 102.494,85 | 41.000 |
| 2019 | 0 | 0 | 35.851,50 | 14.341 |
| Total | 119.023,36 | 47.610 | 138.346,35 | 55.341 |
| Cota% | | 40 | 40 | 1 |

Notă contabilă:

117.4=301.1 47.610

117.4=301.3 55.830

c. Corectări erori contabile privind mărfurile aflate pe stoc la cele două restaurante expirate datorită pandemiei, activitatea fiind caracteristică HORECA

1. Restaurantul yy:

378.1= 371.1 5.311,18

4428.1 = 371.1 4.182,65

6588 = 371.1 22.015,69

2. Restaurantul yy:

378.13 = 371.13 5.971,74

4428.13 = 371.13 347,05

6588 = 371.13 7.192,93

d. Corectări erori contabile privind marfurile aflate pe stoc cu cotă de TVA de 9% la cele două restaurante expirate datorită pandemiei, activitatea fiind caracteristică yy

3. Restaurantul yy:

378.4 = 371.4 4.343,18

4428.4 = 371.4 929,61

6588 = 371.4 10.328,90

4. Restaurantul yy:

378.13 = 371.13 5.971,74

4428.13 = 371.13 347,05

6588 = 371.13 7.192,93

Ca urmare a acestor ajustări și corectări materiale ale anilor precedenți precum și a anului 2020, petenta susține că are următoare situație privin stocurile de materii prime pe gestiuni:

301.1 yy = 12.123 lei, care a fost identificat la inventariere. Nu poate face obiectul ajustării TVA-ului.

301.3 Materii prime depozit = 48.635,08 lei, stoc ce nu poate fi identificat, dar asupra căruia se poate aplica în anul 2020 o trecere pe

1174 ca și pierdere tehnologică ce a avut loc în tot acești ani în care societate a funcționat la parametrii normali.

În fapt suma de 48.635,08 lei reprezintă 4,96 % din totalul veniturilor facturate în perioada analizată. Nici această sumă nu poate sta la calculul ajustării de TVA.

e. Analiza stocurilor de marfuri

Stocul de marfă la 30 noiembrie 2020 este următorul:

| Gestiunea | Contravaloare Marfa | Adaos comercial | TVA neexigibil | Observații |
|---------------------------|---------------------|-----------------|----------------|------------------------|
| Depozit ECO | 77.693,40 | 5.873,05 | 38.868,87 | |
| Depozit Caransebeș | 311.617,08 | 19.837,56 | 42.648,77 | |
| Depozit SUC import Turcia | 98.864,21 | 19.762,07 | 8.673,55 | Nu se impune ajustarea |
| Depozit 19% | 165.914,88 | 24.710,36 | 22.545,26 | |
| Total | 654.089,57 | 70.183,04 | 112.736,45 | |

Alte date de interes:

Potrivit evidenței contabile, înscris și în RIF societatea are TVA pentru care nu și-a exercitat dreptul de deducere în sumă de 61.396 lei rezultând o bază impozabilă de 361.153 lei, sumă pentru care nu se impune efectuarea ajustării.

Luând în considerare cele de mai sus, petenta solicită analiza pe de-a întregul conținutul RIF. Se atașează la prezenta bilanța de verificare la 30 noiembrie 2020.

Documentele noi depuse de contestatară în susținerea cauzei (enumerare):

- Bilanța de verificare la 30.11.2020
- Nota contabilă din 01.11.2020, total sume 31.209,85 lei – descărcare gestiune marfa 371.1 pe cheltuieli cont 6588, restaurant Miorița marfa
- Nota contabilă din 01.11.2020, total sume 103.440 lei, corecții contabile stoc de marfa bucătărie yy si yy (1174 = 301)
- Nota contabilă din 01.11.2020, total sume 364.562,28 lei, corecții contabile materii prime yy (1174 = 301.2)
- Nota contabilă din 01.11.2020, total sume 15.602,12 lei, descărcare gestiune marfă 371.4 cu 9% pe cheltuieli cont 6588, restaurant yy marfă
- Nota contabilă din 01.11.2020, total sume 13.511,72 lei, descărcare gestiune marfă 371.13 cu 9% pe cheltuieli cont 6588, restaurant yy
- Monografie contabilă care conține: prevederi din legislația contabilă, înregistrările contabile efectuate potrivit notelor contabile

atașate cu descăcări de gestiune marfă și corectare erori contabile pentru perioada 2015 -2019, situația stocurilor de mărfuri la 30.11.2020.

II. Societatea yyy S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată-reglementată de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare pe perioada 01.10.2018-31.01.2020.

Inspectia fiscală s-a efectuat urmarea constatărilor rezultate cu ocazia controlului inopinat finalizat cu Procesul verbal nr. yy/04.12.2020 prin care s-a constatat existența scriptică de stocuri de mărfuri și materiale în Bilantul la 31.12.2018, pe care contribuabilul nu le mai deține faptic, fiind confirmat riscul fiscal.

Societatea a fost înființată în anul 2005 iar activitatea principală declarată este „*Recuperarea materialelor reciclabile sortate*” - cod CAEN 3832. Capitalul social este în suma de 200 lei. De asemenea, a desfășurat preponderent și activitate de alimentație publică-restaurant în perioada supusă verificării.

Societatea yyy SRL a fost platitoare de TVA în perioada 27.05.2005 - 01.02.2020 și a aplicat sistemul TVA la încasare. Perioada de declarare este trimestrul. Contribuabilului i-a fost anulat codul de TVA cu data de 01.02.2020 pentru nedeținerea deconturilor pe o perioadă mai mare de 6 luni, conform art.316, alin.(11) lit.d) din Codul fiscal.

După anularea codului de TVA, în data de 04.02.2020, societatea depune decontul pentru luna septembrie 2019 și în data de 11.02.2020 depune decontul pentru luna decembrie 2019.

Prin Sentința Civilă nr. yyy/.....0, pronunțată în dosarul 1515/115/2020, se admite, la solicitarea reclamantului creditor D.G.R.F.P. yy-A.J.F.P. yy, deschiderea procedurii simplificate a insolvenței instituită prin Legea nr. 85/2014 împotriva pârâtului debitor yyy S.R.L., care are o creanță de 151.805 lei, reprezentând obligații bugetare neachitate.

Societatea yyy S.R.L. intra în procedura simplificată a falimentului la data de 05.11.2020, conform Notificării nr. 45/20.11.2020, publicată în Buletinul Procedurilor de Insolvență nr. yy/26.11.2020. Lichidatorul judiciar desemnat este CII xxx.

Verificare și constatările Inspecției s-au efectuat în baza actelor și documentelor transmise de lichidator (balanțe de verificare la 31.12.2018, la 30.06.2019, Bilanț la 31.12.2018, proces verbal de inventarierea bunurilor aflate în patrimoniu încheiat la 08.01.2021) și pe baza datelor și informațiilor existente în bazele de date ANAF: deconturi de TVA și declarațiile 394 depuse pentru perioada supusă verificării.

A. Cu privire la TVA deductibilă

Inspekția fiscală a constatat că contribuabilul are înregistrate în evidența contabilă la 30.06.2019 stocuri de materii prime în valoare de 519.866 lei în contul 301 și stocuri de mărfuri în valoare de 719.619 lei în contul 371.

În perioada până la anularea codului de TVA, potrivit deconturilor de taxa aferente lunilor septembrie și decembrie 2019, societatea nu a mai desfășurat activitate semnificativă, având în vedere că totala taxa dedusă a fost de 3.644 lei (1.156 lei în luna septembrie și 2.488 lei în luna decembrie), iar taxa colectată a fost doar 2.598 lei.

În această situație, livrarile declarate în valoare de 13.673 lei se consideră efectuate din achizițiile realizate în aceeași perioadă de 14.166 lei.

Cu ocazia inventarierii patrimoniului efectuat potrivit competențelor de către lichidator, nu au fost identificate aceste stocuri la nici una din locațiile unde și-a desfășurat activitate contribuabilul. Acesta nu a justificat lipsa stocurilor cu înscrisuri care să demonstreze că respectivele bunuri au fost distruse, pierdute, furate sau imputate.

În această situație, s-a impus ajustarea taxei deduse aferentă acestor stocuri la pierderea calității de plătitor de TVA, în baza următoarelor prevederi legale din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și H.G. nr. 1/2016:

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

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

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 287 ;

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

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

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

-H.G. nr. 1/2016, pct.78, alin (5)

Conform art. 304 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare negativă sau pozitivă, după caz, a taxei

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

2016/679

deductibile aferente bunurilor și serviciilor prevăzute la alin. (1), în situații precum:

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

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

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

(7) În cazul bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (1) achiziționate de persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât achizițiile intracomunitare de bunuri, importurile și achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 307 alin. (2) - (6) sau art. 331 din Codul fiscal, precum și cele achiziționate de beneficiari de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât cele prevăzute la art. 282 alin. (6) lit. a) - d) din Codul fiscal, se realizează ajustări pozitive sau negative, după caz, în situațiile prevăzute la art. 304 alin.(1) din Codul fiscal(...)

Ajustarea se efectuează: (1) la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea, pentru taxa deductibilă, respectiv pentru taxa care a fost plătită furnizorului/prestatorului. În situația în care la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea nu a fost achitată integral taxa aferentă achiziției, pe măsură ce se plătește diferența de taxă, persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere a taxei respective, cu excepția situației în care la data plății bunurile/serviciile nu sunt utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere a taxei. Taxa aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 307 alin. (2) - (6) sau art. 331 din Codul fiscal, efectuate de persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, precum și taxa aferentă achizițiilor de bunuri/servicii prevăzute la art. 282 alin. (6) lit. a) - d) din Codul fiscal efectuate de beneficiari de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare se ajustează, dacă intervin situațiile de la art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt aferente unor facturi neachitate total sau parțial.

Taxa pe valoarea adaugata ajustata în favoarea statului calculată de organele fiscale a fost în sumă de 115.015 lei și a fost stabilită potrivit Anexei 2 astfel :

- potrivit structurii achizițiilor și livrarilor efectuate de contribuabil in perioada verificata din punct de vedere a cotei de TVA, ponderea mare o reprezinta operatiunile cu 19%, fiind calculata media ponderată a celor 3 cote de TVA, rezultatul fiind o cota medie de 17% care va fi utilizată pentru calcularea diferentei de TVA stabilită de inspecție.

Stocul de bunuri pentru care se impune ajustarea este in valoare de 1.239.485 lei, din care, pentru a ajunge la valoarea de achizitie (fară TVA), s-au scazut adaosul comercial de 97.850 lei (cont 378) și TVA neexigibilă aferentă mărfurilor pe stoc în valoare de 103.925 lei (cont 4428). Astfel baza impozabilă pentru ajustare devine 1.037.710 lei.

Organele fiscale precizează ca TVA neexigibila aferenta marfurilor din stoc se regaseste în soldul contului 4428, împreuna cu TVA neexigibilă de 77.161 lei aferenta livrărilor neîncasate și cu TVA pentru care nu si-a exercitat dreptul de deducere din achizitii nechitate în sumă de 61.396 lei, soldul creditor al contului 4428 fiind 119.690 lei (77.161 lei + 103.925 lei - 61.396 lei).

Potrivit evidentei contabile și decontului de TVA la luna decembrie, contribuabilul are TVA pentru care nu si-a exercitat dreptul de deducere (din achizitii nechitate) în sumă de 61.396 lei, căreia îi corespunde o baza impozabilă de 361.153 lei.

Avand in vedere acest fapt, pentru cota partea din stocuri de 361.153 lei pentru care contribuabilul nu și-a exercitat dreptul de deducere, nu se impune efectuarea ajustării .

Baza impozabilă rămasă pentru care se impune ajustarea, formată din stocurile de bunuri pentru care contribuabilul si-a exercitat dreptul de deducere la achizitia acestora este 676.557 lei (1.037.710 lei – 361.153 lei).

Astfel taxa pe valoarea adaugata cu care se ajusteaza dreptul de deducere exercitat inițial este de 115.015 lei, calculată prin aplicarea cotei medii de 17% asupra bazei impozabile de 676.557 lei – Anexa 2.

B. Cu privire la TVA colectată

În ce priveste taxa colectată neexigibilă, ca urmare a aplicării TVA la încasare, din ultimul decont de TVA în valoare de 77.161 lei, corespunzatoare unei baze impozabile de 453.888 lei, aceasta constituie obligația de plata la pierderea calității de plătitor de TVA, respectiv la 31.01.2020, cu scadența la data de 25.02.2020, în baza urmatoarelor prevederil legale din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 324 - Decontul special de taxă și alte declarații

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

(10) Persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) trebuie să depună o declarație privind taxa colectată care trebuie plătită, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, a căror exigibilitate de taxă intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA, respectiv:

a) taxa colectată care trebuie plătită în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (6) și (8) pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA;

b) taxa colectată care trebuie plătită pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare, dar a căror exigibilitate de taxă potrivit art. 282 alin. (3) - (8) intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA.

Astfel, urmare constatărilor efectuate, organele fiscale au stabilit o baza impozabilă suplimentară în sumă de 1.130.445 lei (676.557 lei + 453.888 lei) și taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată totală în sumă de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de petentă și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției, se rețin următoarele:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal această obligație fiscală, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.

În fapt, verificarea societății yyy SRL - în insolvență a fost dispusă ca urmare a constatărilor rezultate cu ocazia controlului inopinat derulat în luna decembrie 2020 și finalizat prin emiterea PV nr. 116/14.12.2020 prin care s-a constatat existența scriptică de stocuri de mărfuri și materiale în Bilanțul la 31.12.2018, pe care contribuabilul nu le mai deține faptic, fiind confirmat riscul fiscal .

În cursul inspecției fiscale, precum și la controlul inopinat anterior, reprezentantul legal al contribuabilului, respectiv administrator judiciar Cabinet Individual de Insolvență xx, CIF yy, yy nu a putut pune la dispoziția echipei de inspecție fiscală actele și documentele primare și

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

contabile aferente perioadei verificate, intrucat administratorul statutar nu i le-a predat, fiind somat în repetate rânduri, conform informatiilor furnizate. Verificare și constatările inspecției s-au efectuat în baza actelor și documentelor transmise de lichidator: balanțe de verificare la 31.12.2018, la 30.06.2019, Bilanț la 31.12.2018, proces verbal de inventarierea bunurilor aflate în patrimoniu încheiat la 08.01.2021 și pe baza datelor și informațiilor existente în bazele de date ANAF: deconturi de TVA și D 394 depuse pentru perioada supusă verificării.

Documentele noi depuse de contestatară în susținerea contestației sunt datate în luna noiembrie 2020, astfel încât, dacă acestea au fost întocmite la data specificată, puteau fi prezentate echipei de inspecție fiscală pe durata efectuării inspecției fiscale.

III.1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 115.015 lei aferentă bazei impozabile în sumă de 676.557 lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal acestei obligații fiscale, în condițiile în care nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au ajustat taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor (mărfuri și materii prime) achiziționate și rămase pe stoc.

În fapt, petenta a avut înregistrate în evidența contabilă la 30.06.2019 stocuri de materii prime în valoare de 519.866 lei în contul 301 și stocuri de mărfuri în valoare de 719.619 lei în contul 371.

În perioada de până la anularea codului de TVA (31.01.2020), potrivit deconturilor de taxă aferente lunilor septembrie și decembrie 2019, societatea petentă nu a mai desfășurat activitate semnificativă, având în vedere că total taxă dedusă a fost de 3.644 lei (1.156 lei în luna septembrie și 2.488 lei în luna decembrie), iar taxa colectată a fost de doar 2.598 lei.

În această situație, organele de inspecție au considerat că livrările declarate în valoare de 13.673 lei s-au efectuat din achizițiile realizate în aceeași perioadă, în sumă de 14.166 lei.

Cu ocazia inventarierii patrimoniului efectuat potrivit competențelor de către lichidator, nu au fost identificate aceste stocuri la nici una din locațiile unde și-a desfășurat activitate contribuabilul. Acesta nu a justificat lipsa stocurilor cu înscrisuri care să demonstreze că respectivele bunurilor au fost distruse, pierdute, furate sau imputate.

Taxa pe valoarea adăugată ajustată în favoarea statului a fost în sumă de 115.015 lei și a fost stabilită potrivit Anexei 2 la Raportul de inspecție fiscală astfel:

- potrivit structurii achizițiilor și livrarilor efectuate de contribuabil în perioada verificată din punct de vedere a cotei de TVA, ponderea mare a reprezentat-o operațiunile cu 19%, fiind calculată media ponderată a celor 3 cote de TVA, și a rezultat o cotă medie de 17%, cotă care a fost utilizată pentru calcularea diferenței de TVA;

- stocul de bunuri pentru care s-a impus ajustarea a fost în valoare de 1.239.485 lei, din care, pentru a ajunge la valoarea de achiziție (fără TVA), s-au scăzut adaosul comercial de 97.850 lei (cont 378) și TVA neexigibilă aferentă mărfurilor pe stoc în valoare de 103.925 lei (cont 4428). Astfel baza impozabilă pentru ajustare a fost 1.037.710 lei;

- potrivit evidenței contabile și decontului de TVA la luna decembrie 2020, contribuabilul are TVA pentru care nu și-a exercitat dreptul de deducere (din achiziții nechitate) în sumă de 61.396 lei, căreia îi corespunde o baza impozabilă de 361.153 lei.

Baza impozabilă rămasă pentru care organele de inspecție au stabilit că se impune ajustarea, formată din stocurile de bunuri pentru care contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere la achiziția acestora, a fost în sumă 676.557 lei (1.037.710 lei – 361.153 lei) și TVA aferentă în sumă de 115.015 lei.

Documentele noi depuse de contestatară în susținerea contestației sunt datate în luna noiembrie 2020, astfel încât, dacă acestea au fost întocmite la data specificată, puteau fi prezentate echipei de inspecție fiscală pe durata efectuării inspecției fiscale.

De asemenea, aceste documente nu contin nici un element de identificare a persoanei care le-a întocmit, iar administratorul judiciar nu a deținut aceste documente la data efectuării inspecției fiscale și contestatară operează în aceste documente ajustări și corecții care vizează și perioade anterioare perioadei verificate, 01.10.2018-31.01.2020.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 304 din Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 287;

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

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

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

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

coroborate cu pct.78 alin. (5) - (7) din H.G. nr. 1/2016:

(...)(5) Conform art. 304 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare negativă sau pozitivă, după caz, a taxei deductibile aferente bunurilor și serviciilor prevăzute la alin. (1), în situații precum:

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

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

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

(7) În cazul bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (1) achiziționate de persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât achizițiile intracomunitare de bunuri, importurile și achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 307 alin. (2) - (6) sau art. 331 din Codul fiscal, precum și cele achiziționate de beneficiari de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât cele prevăzute la art. 282 alin. (6) lit. a) - d) din Codul fiscal, se realizează ajustări pozitive sau negative, după caz, în situațiile prevăzute la art. 304 alin.(1) din Codul fiscal(...)

Incidente speței sunt aplicabile și prevederile art. 6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

(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.

Din textele de lege care reglementează în domeniu se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, orice persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Pentru achizițiile de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital, nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul calamităților naturale și cauzelor de forță majoră, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător.

Tratamentul fiscal în ceea ce privește lipsa la inventar a stocurilor este acela ca, pe baza inventarierii, se va ajusta obligatoriu taxa pe valoare adăugată deductibilă aferentă stocurilor, respectiv se va anula total/partial deducerea exercitată inițial. Aceasta ajustare se va evidenția în decontul de taxa din perioada fiscală în care a intervenit inventarierea stocurilor și constatarea lipsei la inventar.

Totodată, 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. 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.

Potrivit prevederilor art.6, art.7 alin.(3) și (4) și art.118 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei

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

decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

ART. 7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

ART. 118

Reguli privind inspecția fiscală

(5) *Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.*”,

se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Astfel în condițiile în care la punctul II al prezentei a fost prezentată în mod detaliat cronologia inspecției fiscale, constatările și rezultatul inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației va analiza argumentele pe care petenta le consideră pertinente în vederea admiterii contestației.

Organele de inspecție și-au exercitat dreptului de apreciere conform prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 6, fiind îndreptățite să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe soluția legală, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza, raportat la momentul luării unei decizii.

În speță, organele de inspecție au procedat la ajustarea **TVA** aferentă stocului de bunuri în sumă de **115.015 lei**.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

- petenta nu a justificat existența faptică a stocului de materiale și mărfuri existent în balanța de verificare la 30.06.2019;
- nu a prezentat documentele justificative privind scoaterea din gestiune a stocurilor, respectiv inventariere, procese verbale, etc.

Societatea petentă consideră că analiza și controlul trebuia pornită de la balanța de verificare analitică a conturilor de materii prime și cele de mărfuri de la 30 noiembrie 2020, dar recunoaște că datele din această balanță de verificare au fost finalizate după data controlului efectuat.

Prin contestația formulată societatea nu aduce niciun argument faptic ori legal de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, ba mai mult, acceptă indirect faptul că sunt nereguli în evidența contabilă, dar susține că acestea nu sunt sancționate de Codul fiscal, ignorând dispozițiile legale anterior citate care stipulează cu suficientă claritate faptul că se ajustează negativ taxa în situația înregistrării de minusuri în gestiune.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 73 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

În ceea ce privește dreptul contestatarilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

Din normele legale mai sus prezentate se reține ca acesta nu și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.4 din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, nedepunând mijloace de probă noi.

În concluzie, prin modalitatea în care contestatara a înțeles să motiveze contestația, nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au ajustat taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor (mărfuri și materii prime) achiziționate și rămase pe stoc, în speță devin incidente prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“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.**”*

În consecință, societatea contestatoare nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de **115.015 lei**.

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

2016/679

III.2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 77.164 lei aferentă bazei impozabile în sumă de 453.888 lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal această obligație fiscală, în condițiile în care petenta a aplicat sistemul TVA la încasare, codul de înregistrare în scopuri de TVA i-a fost anulat și nu a colectat TVA pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare - a căror exigibilitate de taxă intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA.

În fapt, societatea yyy SRL a fost plătitoare de TVA și a aplicat sistemul TVA la încasare, dar începând cu 01.02.2020 și-a pierdut calitatea de plătitor de TVA.

Anularea înregistrării în scopuri de TVA a fost efectuată din oficiu, potrivit dispozițiilor art. 316 alin.(11) lit.d) din Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„(11)Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

(...) d) dacă nu a depus niciun decont de taxă prevăzut la art. 323 pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, dar nu este în situația prevăzută la lit. a) ori b), din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație;(...)”

Organele de inspecție au constatat ca în ultimul decont de TVA petenta a înscris o taxă colectată neexigibilă, ca urmare a aplicării TVA la încasare, în valoare de 77.161 lei, corespunzătoare unei baze impozabile de 453.888 lei și au stabilit că aceasta constituie obligație de plată la pierderea calității de plătitor de TVA, respectiv la 31.01.2020, cu scadență la data de 25.02.2020.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 304 alin. (10) din din Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„ART. 324 - Decontul special de taxă și alte declarații

(...) (10) Persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) trebuie să depună o declarație privind taxa colectată care trebuie plătită, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a

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

2016/679

intervenit exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, a căror exigibilitate de taxă intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA, respectiv:

a) taxa colectată care trebuie plătită în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (6) și (8) pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA;

b) taxa colectată care trebuie plătită pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare, dar a căror exigibilitate de taxă potrivit art. 282 alin. (3) - (8) intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA."

Conform Ordinului nr. 188/2018 din 22 ianuarie 2018 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (311) "Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal" :

„ART. 1 Se aprobă modelul și conținutul formularului (311) "Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal", cod: 14.13.01.02/c.a., prevăzut în anexa nr. 1.

ART. 2 Formularul menționat la art. 1 se completează și se depune conform instrucțiunilor de completare prevăzute în anexa nr. 2.

ANEXA 2 Instrucțiuni de completare a formularului (311) "Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal"

"Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată, datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal", denumită în continuare declarație, se depune, după cum urmează:

(...)- potrivit art. 324 alin. (10) lit. b) din Codul fiscal, de către persoanele impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare și al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat, din oficiu, conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) sau h) din Codul fiscal, pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate înaintea anulării înregistrării în scopuri de TVA, dar a căror exigibilitate intervine, potrivit sistemului TVA la încasare prevăzut de art. 282 alin. (3) - (8) din Codul fiscal, în perioada în care persoanele impozabile nu au un cod valabil de TVA;”

Din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei si potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, rezultă că:

1. La 31 ianuarie 2020, societatea petentă nu a întocmit și nu a depus decontul special de taxă pe valoarea adăugată, cu scadență la 25.02.2020, ca urmare a anulării înregistrării în scopuri de TVA, anulare efectuată din oficiu potrivit dispozițiilor art. 316 alin.(11) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu a declarat TVA exigibilă pentru livrările de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, a căror exigibilitate de taxă intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA.

2. De asemenea, această taxă pe valoarea adăugată nu a fost achitată bugetului consolidat al statului.

3. Prin contestația formulată societatea nu aduce niciun argument factic ori legal de natură să combată constatările organelor de inspectie fiscală, ba mai mult, acceptă indirect faptul că sunt nereguli în evidența contabilă, dar susține că acestea nu sunt sancționate de Codul fiscal, ignorând dispozițiile legale anterior citate care stipulează cu suficientă claritate faptul că avea obligația colecării TVA.

În probațiune depune note contabile care nu sunt însoțite de documente justificative.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 73 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

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

În ceea ce privește dreptul contestatarilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

Din normele legale mai sus prezentate se reține ca acesta nu și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.4 din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, nedepunând mijloace de probă noi.

Prin urmare, argumentul societății potrivit căruia petenta consideră că analiza și controlul trebuia pornit de la balanța de verificare analitică a conturilor de materii prime și cele de mărfuri de la 30 noiembrie 2020, dar recunoaște că datele din această balanță de verificare au fost finalizate după data controlului efectuat, nu poate fi reținut având în vedere cele reținute mai sus, fapt pentru pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

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;”

urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația formulată de societatea yyy S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr.yy/21.01.2021 pentru suma de **77.161 lei** , reprezentând TVA colectată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DISPUNE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de petenta yyy S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale

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

principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. yy/21.01.2021, **pentru TVA în sumă de lei.**

- prezenta decizie se comunică :

- societății yyy SRL ;

- AJFP yy – Activitatea Inspecție fiscală

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul yy în termen de 6 luni de la data comunicării.

**APROBAT,
DIRECTOR GENERAL
yyyy**