



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

Operator de date cu caracter personal  
nr. ANSPDCP 759/2003

Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332

**D E C I Z I E nr.3988/13.08.2018**

privind modul de soluționare a contestației depusă de Societatea X SRL - în faliment, înregistrată la A.J.F.P Arad sub nr. ARG-AIF .../17.04.2018 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../03.05.2018

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Arad - Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG-AIF .../23.04.2018 asupra contestației formulată de Societatea X SRL - în faliment , CUI ..., înregistrată la ORC Arad sub nr...., cu sediul în ..., jud.Arad , reprezentată legal la data depunerii contestației de dl.D, în calitate de administrator, împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ...27.02.2018, privind suma de ... lei reprezentând TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la A.J.F.P Arad sub nr. ARG-AIF .../17.04.2018 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../03.05.2018, față de data comunicării actului administrativ-fiscal contestat, respectiv 06.03.2018, potrivit semnăturii de primire și a amprentei ștampilei de pe ultima filă a deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018, existentă în copie la dosarul cauzei .

Prin Hotărârea intermediară nr....10.04.2017 emisă de Tribunalul Arad se dispune deschiderea procedurii generale de insolvență împotriva debitorului X SRL , fiind numit administrator judiciar C.I.Oană Aurora Ioana.În baza art.85 din Legea nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, constată că debitorului nu îi este ridicat dreptul de administrare, astfel că la data depunerii contestației, respectiv 17.04.2018, erau îndeplinite condițiile prevăzute de art.art.269 alin.(1) lit.e) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“ ART. 269 Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia.”*

În considerarea dispozițiilor art.1 alin.(1) din OUG nr. 59 /2005 privind unele măsuri de natură fiscală și financiară pentru punerea în aplicare a Legii nr. 348/2004 privind denominarea monedei naționale:

„ART. 1

*(1) Începând cu data de 1 iulie 2005, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc și se reflectă în contabilitate în monedă nouă, la nivel de leu, fără subdiviziuni, prin rotunjire la un leu pentru fracțiunile de peste 50 de bani inclusiv și prin neglijarea fracțiunilor de până la 49 de bani inclusiv. Prevederile art. 82 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se aplică în mod corespunzător.*

deși petenta contestă suma de ... lei, organele de soluționare se vor pronunța asupra sumei de ... lei, având în vedere cele precizate.

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea petentă susține următoarele:

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... a fost verificată taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.04.2017- 31.12.2017.

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că factura nr. ...07.06.2017 în valoare de ... lei, cu un TVA în sumă de ... lei, emisă către SC D SRL, a fost înregistrată cu întârziere în evidența contabilă, respectiv în luna ianuarie 2018.

Se poate constata că societatea X SRL a colectat voluntar TVA, aferent facturii nr. ...07.06.2017, TVA care a fost declarat atât în declarația informativă cod 394, cât și în decontul de TVA.

Întrucât în perioada anilor 2017- 2018, societatea X SRL a înregistrat TVA de recuperat, cu suma de ... lei a fost diminuat soldul final al TVA de recuperat, ceea ce este echivalentul plății TVA. Ca atare, stabilirea cu titlu de obligație de plată suplimentară de către organele de inspecție fiscală a sumei de ... lei, conduce la o dublare a sumei colectate, întrucât, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, factura a fost înregistrată cu întârziere în evidența contabilă, fără a fi fost creat vreun prejudiciu.

Prevederile art. 282 – Exigibilitatea entru livrări de bunuri și prestări de servicii, respectiv ale art.286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării, din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, invocate de organele de inspecție fiscală, nu constituie temei legal pentru dublarea sumei de ... lei, colectate voluntar de către societatea X SRL.

Prin emiterea acestui raționament, organele de inspecție fiscală au stabilit nejustificat și eronat în sarcina societății X SRL suma de ... lei, cu titlu de TVA suplimentar, întrucât această sumă a fost colectată voluntar de

societate, fiind declarată autorităților fiscale și achitată, prin diminuarea soldului final al TVA de recuperat.

2. Prin același Raport de inspecție fiscală nr. F-AR ..., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL a emis factura de stornare nr. .../30.01.2007 în valoare de -... lei, cu o TVA în sumă de -... lei către clientul SC N SRL, reprezentând storno avans prestării servicii.

Organele de inspecție fiscală, au constatat urmare a verificării bazei de date ANAF c-lynx, precum și din fișa de cont pusă la dispoziție de către reprezentantul SC N SRL, că această factură nu era încă înregistrată la client, drept pentru care organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare această factură conform art. 11 din Codul fiscal, ceea ce a condus la stabilirea suplimentară, în sarcina societății X SRL a sumei de ... lei,

Organele de inspecție fiscală au afectat nejustificat soldul final al TVA de recuperat al societății cu suma de ... lei, întrucât societatea X SRL nu poate fi impusă/trasă la răspundere pentru activitatea derulată de o altă societate.

De altfel, societatea care poate afecta bugetul general al statului este exclusiv societatea N SRL, întrucât această societate a beneficiat de exercitarea dreptului de deducere a TVA, prin emiterea facturii de avans de către SC X SRL (care la acel moment a colectat TVA).

Ori stornarea facturii de avans, urmare a nerealizării relațiilor comerciale, a condus la revenirea la starea inițială a soldului de TVA înregistrat de SC X SRL.

Organele de inspecție fiscală au verificat perioada în care a fost emisă factura de avans, moment în care a fost colectat TVA în sumă de ... lei, neconstatând deficiente.

Însă operațiunea de stornare, ca urmare a nerealizării relațiilor comerciale, nu este acceptată de organele de inspecție fiscală, acestea apreciind în conformitate cu art. 11 din Codul fiscal, că această tranzacție nu ar avea un scop economic.

Petenta formulează o întrebare retorică dacă la momentul emiterii facturii de avans, când a fost colectat TVA și virat bugetului general al statului, acea factura de avans a avut un caracter economic, făcând vorbire de faptul că inclusiv Deciziile date de CJUE au sancționat autoritățile române pentru motivul de a refuza dreptul de deducere a TVA, bazat exclusiv pe deducții.

3. De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății X SRL, suma de ... lei, cu titlu de TVA, susținând că factura de stornare nr. .../10.04.2017 emisă de către SC DD SRL în valoare de - ... lei, cu un TVA în sumă de -... lei, nu ar fi fost înregistrată în evidența contabilă.

Această factură a fost înregistrată cu întârziere în evidența contabilă, fără să fi creat vreun prejudiciu bugetului general al statului.

Cu toate că organele de inspecție fiscală au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... în data de 27.02.2018, dată la care se poate observa înregistrarea facturii în evidența contabilă și declararea acesteia la organele fiscale, organele de inspecție fiscală au omis a prezenta acest aspect, rezumându-se a stabili cu titlu de obligație suplimentară valoarea de ... lei, cu titlu de TVA suplimentar.

Stabilirea cu titlu de obligație de plată suplimentară de către organele de inspecție fiscală a sumei de ... lei, conduce la o dublare a sumei colectate, întrucât societatea a colectat voluntar TVA aferentă acestei facturi, prin diminuarea soldului final al TVA de recuperat.

De altfel, organele de inspecție fiscală nu invocă nici un articol al Codului fiscal care să le permită emiterea acestui raționament, ci întregul raționament de stabilire suplimentară a obligației de natura TVA, este rezultatul unor interpretări arbitrare și subiective, nefundamentate pe nici un temei legal.

Se solicită admiterea contestației și anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ...27.02.2018, pentru obligațiile fiscale suplimentare de natura TVA în sumă totală de ... lei.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:**

Perioada verificată: 01.01.2017-31.12.2017

1. Din verificarea efectuată s-a constatat faptul că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă, în perioada verificată, factura nr....07 .06.2017 emisă către SC D SRL în valoare de ... lei, cu o TVA în suma de ... lei, factura menționată anterior fiind înregistrată cu întârziere de către societate în luna ianuarie 2018.

Astfel, urmare aspectelor constatate, precum și a prevederilor legale conținute de art.6 alin.(1) din Legea 82/1991 cu modificările și completările ulterioare, art. 281 alin. (1), art.282 alin.(1) și art.286 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au determinat în perioada 01.04.2017 - 31.12.2017 o TVA suplimentară în suma de ... lei, aferentă facturii emise de către societate pentru care nu a fost colectată TVA în perioada în care aceasta a fost exigibilă.

2. Societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .../30.10 .2017 emisă către SC N SRL în valoare de -... lei cu o TVA în suma de -... lei reprezentând "prestări servicii".

Din verificarea bazei de date ANAF c-lynx, precum și din fișa de cont pusă la dispoziție de către SC N SRL (prin intermediul reprezentantului legal al societății verificate) s-a constatat faptul că SC N SRL nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat la organul fiscal această factura de stornare .

Avand in vedere faptul ca aceasta factura de stornare nu este inregistrata in evidenta contabila a societatii catre care este emisa, iar societatea verificata a diminuat TVA colectata in luna octombrie prin inregistrarea acestei facturi in evidenta contabila, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare acest document fara scop economic, ajustand efectul fiscal al acestuia, respectiv suma de ... lei aferenta facturii mentionate anterior a fost stabilita ca si TVA suplimentara in luna octombrie 2017.

In concluzie TVA colectata suplimentar de catre organele de inspectie fiscala este in suma totala de ... lei. (... lei + ... lei)

3. Din verificarea efectuata s-a constatat faptul ca societatea verificata nu a inregistrat in evidenta contabila factura nr..../2017/10.04.2017 emisa de catre SC DD SRL, societate afiliata, in valoare de -... lei cu o TVA in suma de -... lei reprezentand stornare contravaloare transport marfa facturat initial prin factura nr..../30.07.2016.

Din verificarea bazei de date ANAF s-a constatat faptul ca SC DD SRL a declarat la organul fiscal factura nr...../10.04.2017 emisa catre societatea verificata.

Urmare a faptului ca aceasta factura nu a fost inregistrata in evidenta contabila, societatea verificata a determinat si a declarat eronat TVA deductibila in luna aprilie 2017, diminuand TVA datorata de catre societate cu suma de ... lei .

În legătură cu alte aspecte stabilite în urma controlului, se constată faptul ca TVA solicitată la rambursare de societate in suma de ... lei provine din perioada anterioara intrarii in insolventa, iar conform prevederilor art. 303 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare aceasta suma nu mai putea fi preluata in decontul lunii aprilie 2017, aceasta putand fi solicitata la rambursare doar prin corectia decontului perioadei fiscale anterioare (martie 2017). Ca urmare, organele de inspectie fiscala vor respinge la rambursare aceasta suma.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea X SRL - în faliment are sediul în ..., jud.Arad, CUI ..., înregistrată la ORC Arad sub nr...., reprezentată legal la data depunerii contestației de dl.D, în calitate de administrator .

**În fapt**, urmare inspecției fiscale efectuate, s-a constatat că petenta a efectuat unele înregistrări contabile ulterior producerii evenimentelor care le-au generat, fapt care a dus la diminuarea TVA datorată bugetului de stat cu suma totală de ... lei.

Prin contestație petenta susține că deși a efectuat înregistrările în contabilitate cu întârziere, a declarat în declarațiile fiscale aceste operațiuni, iar prin stabilirea de către organele de inspecție fiscală a sumei de ... lei ca

TVA suplimentară, se dublează obligația de plată către buget, întrucât ea a fost declarată o dată.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art.6 din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, potrivit căroră:

*“ 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.”*

1. Cu privire la factura nr....07.06.2017 emisă către clientul SC D SRL, în valoare de ... lei, cu TVA în sumă de ... lei ,organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea în contabilitatea petentei nu s-a efectuat la data emiterii facturii, ci în luna ianuarie 2018. Potrivit fișei de cont a clientului D SRL prezentată de petentă, venitul în sumă de ... lei a fost înregistrat la data de 07.01.2018 în contul 704 “Venituri din lucrări executate și servicii prestate”, iar TVA colectată în sumă de ... lei în contul 4427 “TVA colectată”.

Deși prin contestație petenta susține că “a colectat voluntar TVA, aferent facturii nr. ...07.06.2017, TVA care a fost declarată atât în declarația informativă cod 394, cât și în decontul de TVA”, nu prezintă în motivarea contestației mijloace de probă care să confirme aceste afirmații, ci doar fișa de cont a clientului, din care rezultă înregistrarea în contabilitate a acestei facturi, potrivit susținerilor din contestație.

Potrivit prevederilor art.105 din Legea nr.207/2015, atât declarația de impunere, cât și declarația informativă, pot fi rectificate (corectate), în anumite condiții.Astfel:

*“ ART. 105 Corectarea declarației fiscale*

*(1)Declarația de impunere poate fi corectată de către contribuabil/plătitor, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.*

*(2)Declarația informativă poate fi corectată de către contribuabil/plătitor indiferent de perioada la care se referă.*

*(3)Declarațiile prevăzute la alin. (1) și (2) pot fi corectate prin depunerea unei declarații rectificative.*

*(4)În cazul taxei pe valoarea adăugată, corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.”*

În acest sens OPANAF nr. 3.604/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, precum și OPANAF nr. 591/2017 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe

valoarea adăugată", stabilesc modalitatea în care contribuabilii pot să își corecteze datele înscrise în deconturile de TVA anterioare perioadei constatării erorii, fie prin procedura de corectare de către organul fiscal competent ca urmare a unei cereri depuse de contribuabil, fie prin înscrierea în decontul lunii curente în care s-a constatat eroarea, potrivit prevederilor din Anexa 2 - Instrucțiuni de completare a formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" din OANAF nr. 591/2017 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată":

*"Rândul 16 - se evidențiază sumele rezultate din corectarea informațiilor de la rd. 9, 10, 11 și 12 din deconturile anterioare, ajustările bazei de impozitare prevăzute la art. 287 din Codul fiscal pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform art. 282 alin. (9) și (10), după caz, din Codul fiscal, dar care au fost generate de operațiuni pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată a fost de 24%, 20% sau 9%, operațiuni pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, dar pentru care se aplică cota de 24%, 20% sau 9%, sumele rezultate din regularizările prevăzute de art. 291 alin. (6) din Codul fiscal datorate modificării cotelor de TVA, precum și orice alte sume rezultate din regularizările prevăzute de legislația în vigoare datorate unor evenimente, cu excepția celor prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, care determină modificarea datelor declarate inițial, cum ar fi nedeclararea din eroare a operațiunii în perioada în care intervine exigibilitatea."*

În considerarea dispozițiilor art. 72 și art.269 alin.(1) lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

*" ART. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.*

*ART 269 Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*d) dovezile pe care se întemeiază;"*

petenta era obligată să dovedească cu probe susținerile din contestație.

Potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât petenta este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine petentei.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al petentei, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În sensul celor de mai-sus, simpla prezentare a unei fișe de cont nu face dovada înregistrării în contabilitatea petentei a sumei de ... reprezentând TVA colectată, respectiv în balanța de verificare, în jurnalul de vânzări întocmit pentru luna ianuarie 2018, precum și în decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2018 depus la organele fiscale.

Pe cale de consecință, în lipsa probelor prin care petenta să dovedească cele afirmate în contestație și care să determine o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, pentru capătul de cerere reprezentând TVA colectată determinată suplimentar în sumă de ... lei , contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, conform prevederilor pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede:

*„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;”*

*2. Cu privire la factura de stornare nr. .../30.01.2007 în valoare de -... lei, cu o TVA în sumă de -... lei, emisă de petentă către clientul SC N SRL, reprezentând storno avans prestării servicii*

Organele de inspecție au constatat, consultând baza de date ANAF c-lynx și din informațiile puse la dispoziție de către SC N SRL, că această societate nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat la organul fiscal această factură de stornare , petenta diminuându-și astfel nejustificat TVA colectată în luna octombrie prin înregistrarea acestei facturi în evidența contabilă, organele fiscale considerând documentul de stornare ca fiind fără scop economic.

Prin contestație petenta susține că *”societatea care poate afecta bugetul general al statului este exclusiv societatea N SRL, întrucât această*



societate a beneficiat de exercitarea dreptului de deducere a TVA, prin emiterea facturii de avans de către SC X SRL (care la acel moment a colectat TVA).

*Ori stornarea facturii de avans, urmare a nerealizării relațiilor comerciale, a condus la revenirea la starea inițială a soldului de TVA înregistrat de SC X SRL. “*

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației , se rețin următoarele:

- societatea X SRL a emis către societatea N SRL factura de stornare nr. .../30.01.2007 în valoare de -... lei, cu o TVA în sumă de -... lei, reprezentând “prestării servicii”, potrivit datelor înscrise pe exemplarul aflat în copie la dosarul contestației;

- prin contestație petenta susține că această sumă reprezintă, de fapt, un avans, pentru care, la data emiterii facturii către societatea N SRL, s-a colectat TVA, clientul a dedus TVA, iar factura de stornare se datorează nerealizării relațiilor comerciale;

- la solicitarea organelor de inspecție fiscală, societatea N SRL a transmis fișa contului 401 “Furnizori” analitic X SRL, iar societatea petentă a depus fișa contului 411 “Clienți” analitic N SRL. Din compararea datelor înscrise în fișele de cont prezentate de cele două societăți, se constată că tranzacțiile efectuate în perioada ianuarie-iunie 2017 între cele două entități sunt înregistrate de ambele societăți, cu excepția facturii de stornare nr. .../30.01.2007 în valoare de -... lei, cu o TVA în sumă de -... lei, care figurează doar în fișa de cont depusă de societatea X SRL.

De precizat că societatea N SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr..../25.11.2016 emisă de petentă în valoare de ... lei, cu o TVA în sumă de ... lei, la data emiterii ei, aspect verificat și la societatea X SRL și pentru care nu s-au constatat deficiențe.

În ceea ce privește factura de stornare emisă, societatea X SRL nu prezintă niciun document din care să rezulte natura operațiunii , respectiv “prestare servicii”, după cum este înscris pe factură sau “avans”, așa după cum susține în contestație. În fișa de cont prezentată, operațiunea de stornare este înregistrată prin contul 704 “Venituri din lucrări executate și servicii prestate” și contul 4427 “TVA colectată”, fapt care conduce atât la diminuarea veniturilor, cât și la diminuarea TVA datorată bugetului de stat ,și nicidecum prin contul 419 “Clienți-creditori” dacă ar fi reprezentat un avans.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

*“ART. 55 Mijloace de probă*

*(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

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

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de constatări la fața locului;
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

**ART. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

**ART. 73 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.”

Din textele citate se reține că un contribuabil are obligația de a dovedi orice cerere sau faptă care stă la baza declarațiilor sale adresate organului fiscal, cu probe care servesc la determinarea stării de fapt fiscale și care au forță probantă.

Întrucât petenta este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine petentei. În acest sens, obligația petentei era de a dovedi cu probe, potrivit celor de mai-sus, că factura de stornare emisă către societatea N SRL are conținut economic, reflectând o anumită stare de lucruri.

Mai mult, ajustarea bazei de impozitare este permisă de lege doar în anumite condiții, așa cum este prevăzut la art.287 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, condiții pe care petenta nu a făcut dovada că le-ar fi îndeplinit:

**“ART. 287 - Ajustarea bazei de impozitare**

**Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:**

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

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

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

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

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

Pe cale de consecință, în lipsa probelor prin care petenta să dovedească cele afirmate în contestație și care să determine o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, pentru capătul de cerere reprezentând TVA colectată determinată suplimentar în sumă de ... lei , contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, conform prevederilor pct. 11.1. lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede:

„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;”.

3. Cu privire la factura nr.../2017/10.04.2017 emisă de către SC DD SRL, societate afiliată, în valoare de -... lei cu o TVA în sumă de -... lei reprezentând stornare contravaloare transport marfă facturat inițial prin factura nr.../30.07.2016.

Urmare verificării bazei de date ANAF , s-a constatat faptul că SC DD SRL a declarat în luna aprilie 2017 la organul fiscal factura nr.../10.04.2017 emisă către societatea X SRL, în valoare de -... lei, cu o TVA în sumă de -... lei. Întrucât această factură nu a fost înregistrată în evidența contabilă, petenta a determinat și a declarat eronat TVA deductibilă în luna, aprilie 2017, diminuând TVA datorată cu suma de ... lei.

Prin contestație petenta susține că “această factură a fost înregistrată cu întârziere în evidența contabilă, fără să fi creat vreun prejudiciu bugetului general al statului”, iar la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 27.02.2018, “se poate observa înregistrarea facturii în evidența contabilă și declararea acesteia la organele fiscale...”.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art.6 din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, potrivit căroră:

“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.”

coroborate cu prevederile art.323 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“ART. 323 - Decontul de taxă**

(1) Persoanele înregistrate conform art. 316 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 316 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 301 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

**(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.”**

În acest sens, OPANAF nr. 591/2017 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", stabilește modalitatea în care contribuabilii pot să își corecteze datele înscrise în deconturile de TVA anterioare perioadei constatării erorii, prin înscrierea în decontul lunii curente în care s-a constatat eroarea, potrivit prevederilor din Anexa 2 - Instrucțiuni de completare a formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată":

“Rândul 16 - se evidențiază sumele rezultate din corectarea informațiilor de la rd. 9, 10, 11 și 12 din deconturile anterioare, ajustările bazei de impozitare prevăzute la art. 287 din Codul fiscal pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform art. 282 alin. (9) și (10), după caz, din Codul fiscal, dar care au fost generate de operațiuni pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată a fost de 24%, 20% sau 9%, operațiuni pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, dar pentru care se aplică cota de 24%, 20% sau 9%, sumele rezultate din regularizările prevăzute de art. 291 alin. (6) din Codul fiscal datorate modificării cotelor de TVA, precum și orice alte sume rezultate din regularizările prevăzute de legislația în vigoare datorate unor evenimente, cu excepția celor prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, care determină modificarea datelor declarate inițial, cum ar fi nedeclararea din eroare a operațiunii în perioada în care intervine exigibilitatea.”

Așadar, chiar dacă societatea petentă a omis

Înregistrarea în contabilitate și declararea facturii emise de DD SRL la data emiterii ei, respectiv luna aprilie 2017, avea posibilitatea legală și obligația de a-și corecta această omisiune prin aplicarea prevederilor legale mai-sus citate, astfel că afirmația petentei potrivit căreia suma de ... lei reprezentând TVA a fost dublată datorită faptului că a fost înregistrată și declarată cu întârziere în luna ianuarie 2018, fapt ce rezultă din fișa contului 411 „Clienți” analitic DD , nu este relevantă în susținerea contestației.

În considerarea dispozițiilor art. 72 și art.269 alin.(1) lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

*“ ART. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.*

*ART 269 Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

petenta era obligată să dovedească cu probe susținerile din contestație, respectiv să prezinte dovada înregistrării în contabilitate a sumei de -... lei reprezentând TVA colectată, respectiv în balanța de verificare, în jurnalul de vânzări întocmit pentru luna ianuarie 2018, precum și în decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2018 deus la organele fiscale.

Verificarea societății petente s-a efectuat în vederea soluționării decontului cu sumă negativă cu opțiune de rambursare deus de S.C. X S.R.L. pentru luna decembrie 2017, înregistrat la A.J.F.P. Arad sub nr. INTERNT-...-2018/25.01.2018, în conformitate cu prevederile art. 169 alin. (9) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, perioada supusa verificării fiind 01.04.2017 - 31.12.2017.

Deficiența referitoare la neînregistrarea de către petentă a facturii emise de societatea DD SRL la data emiterii ei, respectiv aprilie 2017, este aferentă acestei perioade, luna ianuarie 2018 nefiind cuprinsă în perioada verificată.

Potrivit dispozițiilor art.131 Cod procedură fiscală,

*“(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.”*

Așadar, sumele înregistrate în contabilitate de petentă într-o perioadă necuprinsă în perioada verificată de organele de inspecție fiscală, respectiv luna ianuarie 2018, nu pot fi luate în considerare în stabilirea obligațiilor suplimentare de plată pentru perioada supusă controlului, întrucât petenta avea posibilitatea corecției acestor sume.

Pe cale de consecință și întrucât petenta nu face dovada celor

afirmate în contestație, prin care să determine o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, pentru capătul de cerere reprezentând TVA colectată determinată suplimentar în sumă de ... lei , contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, conform prevederilor pct. 11.1. lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Pentru considerentele arătate, în temeiul art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## D E C I D E:

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de Societatea X SRL - în faliment , împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ...27.02.2018 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, privind suma de ... lei reprezentând TVA.

2. Prezenta decizie se comunica la:

- Societatea X SRL - în faliment , cu sediul în ..., jud.Arad;
- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Arad– Inspectie Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015

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

DIRECTOR GENERAL