



DECIZIA NR. 10465/30.09.2019

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din Botoșani, înregistrată la Administrația Județeană a
Finanțelor Publice Botoșani sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Botoșani**, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Botoșani sub nr.JX cod CAEN 2512- "Fabricarea de uși și ferestre din metal", cu domiciliul fiscal în sat X, comuna X, județul Botoșani, administrator X, prin avocat X, în baza Împuternicirii avocațiale seria X.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării deciziei contestate, respectiv data de **12.07.2019**, așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani nr.X, adresă pe care domnul X a semnat de primire și data depunerii contestației, respectiv **26.08.2019**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.X.

Contestația este semnată de către avocat X și poartă ștampila cabinetului de avocat.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I.S.C. X S.R.L. Botoșani formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, susținând următoarele:

Obiectul de activitate pentru care societatea este autorizată îi permite înscrierea în facturi, la denumirea produsului, a sintagmei “tâmplărie PVC cu geam termopan” și descărcarea din gestiune de uși, porți, plase insecte.

Concluzia organelor de inspecție fiscală precum că în facturile emise de petentă se regăsesc cantități mai mici decât cantitatea mai mare de tâmplărie PVC descărcate din gestiune este una eronată deoarece acestea nu au calculat întreaga cantitate de tâmplărie termopan, în metri, după care să calculeze ceea ce s-a regăsit în facturile emise.

Petenta mai susține că întrucât metoda de control utilizată a fost prin sondaj, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili cu exactitate nivelul real de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată, astfel încât suma stabilită de organele de inspecție fiscală este una arbitrară, bazată doar pe presupuneri.

Referitor la aprecierea organelor de inspecție fiscală precum că facturile emise de societate sunt greșit întocmite, în sensul că în majoritatea lor s-a trecut “tâmplărie PVC cu geam termopan”, organele de inspecție fiscală apreciind că la explicații trebuiau trecute jaluzele, rulouri, ușă PVC garaj, etc., petenta arată că în conformitate cu prevederile art.330 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, are dreptul să corecteze facturile respective, prin ștornarea facturilor vechi și întocmirea unor alte facturi care să cuprindă toate materialele folosite pentru produsul finit livrat, acest aspect nefiind luat însă în considerare de organele de inspecție fiscală.

Petenta susține că organele de inspecție fiscală erau obligate conform art.113 alin.(2) lit.e) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să solicite informații de la terți, adică de la clienții contestatoarei, lucru pe care nu l-au făcut.

Societatea apreciază că în cazul facturilor incorect întocmite este vorba doar de încălcări ale legii cu caracter contravențional, de aceea ar fi fost pasibilă de amendă contravențională și nu obligați la plata sumei totale de S lei care va duce la falimentul acesteia.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul

Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Botoșani**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2013-31.01.2017 și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.12.2013-31.03.2019.

Referitor la impozitul pe profit

Pentru perioada verificată, 01.01.2013-31.01.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează un impozit pe profit în sumă de **S lei (S lei x 16%)**, prin considerarea ca fiind nedeductibile fiscal a cheltuielilor în sumă de **S lei**, astfel:

-S lei reprezintă cheltuieli cu mărfurile înregistrate eronat de societate, aferente unor bunuri care nu au fost facturate beneficiarilor.

Societatea desfășoară activități de confecționare și montare de tâmplărie PVC către diverși beneficiari persoane fizice și juridice.

Pentru realizarea acestei activități, societatea se aprovizionează de la furnizori cu diverse materiale (rame, tocure, cercevele, sticlă, etc), contabilizate în contul 301 "Materii prime" și tâmplărie PVC, achiziționată la bucată, rulouri, plase antiinsecte, uși secționale, etc) contabilizate în contul 371 "Mărfuri".

Pentru materiile prime puse în operă societatea întocmește oferta de preț/situația de lucrări către beneficiar, în care sunt prezentate articolele de tâmplărie ce urmează a se realiza, prețul acestora, precum și materiile prime alocate pentru confecționarea acestora. În urma acceptului de către beneficiar, societatea procedează la confecționarea articolelor de tâmplărie, emițând facturi cu valoarea înscrisă în situația de lucrări, iar în baza bonurilor de consum întocmite, cuprinzând materiile prime menționate în situațiile de lucrări, înregistrează consumul de materii prime în contul 601 "Cheltuieli privind mărfurile".

În ceea ce privește bunurile achiziționate de societate cu titlu de mărfuri, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta emite facturi către beneficiari cu mărfurile comercializate, descărcarea din gestiune a acestor mărfuri făcându-se pe baza bonurilor de consum întocmite, în care de regulă sunt cuprinse mărfurile comercializate.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că bunurile achiziționate cu titlu de mărfuri nu sunt comercializate în forma în care au fost achiziționate, ci, de cele mai multe ori, se intervine asupra acestora, beneficiarul primind bunuri rezultate în urma asocierii mai multor bunuri achiziționate cu titlu de marfă.

Astfel, tâmplăria PVC se obține în urma montării sticlei (contabilizată în contul 371 "Mărfuri" și 301 "Materii prime") la tâmplăria PVC achiziționată la bucată de la furnizor, astfel că organele de inspecție fiscală au considerat corectă descărcarea din gestiune a mărfurilor care au concurat la obținerea acestei tâmplării, acceptând descărcarea diverselor tipuri de sticlă, panel, șuruburi, chiar dacă nu s-au regăsit facturate în facturile emise beneficiarilor.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la descărcarea din gestiune cantitatea mai mare de tâmplării, în condițiile în care în facturi s-au regăsit cantități mai mici și aceasta deoarece tâmplăriile PVC au fost achiziționate la bucată, iar descărcarea trebuia să se realizeze la fel, prin înscrierea exactă a cantității (bucăți) de tâmplărie livrată beneficiarilor.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au identificat bonuri de consum în care mărfurile înregistrate nu aveau nicio legătură cu mărfurile facturate beneficiarilor, atât sub aspectul denumirii mărfii, cât și a cantității livrate. Astfel, sub aspectul denumirii mărfii, în bonurile de consum întocmite, în baza cărora se realizează descărcarea din gestiune, au fost înscrise diverse mărfuri (rulouri, plase antiinsecte, uși secționale), în condițiile în care, în facturile de livrare, la denumirea produsului comercializat figurează "Tâmplărie PVC cu geam termopan". Organele de inspecție fiscală menționează faptul că mărfurile au fost înregistrate în gestiunea societății sub denumirea cu care au fost achiziționate de la furnizor și deci livrarea acestora trebuia să se realizeze sub aceeași denumire.

Sub aspectul cantităților înscrise în bonurile de consum, comparativ cu cantitățile înscrise în facturile emise către beneficiari, organele de inspecție fiscală au constatat că în situația termopanelor PVC, în bonuri sunt înscrise, de regulă, un număr mai mare de tâmplării decât cel înscris în facturi. Cum tâmplăriile PVC sunt înregistrate, conform facturilor de achiziție de la furnizori, la bucată, tot așa trebuia efectuată și comercializarea lor.

În Nota explicativă dată de doamna X, contabilul societății, în data de 19.06.2019, referitor la descărcarea din gestiune a jaluzelelor, rulourilor, ușă secționată pvc de garaj, etc, pentru facturile emise cu explicația "tâmplărie PVC cu geam termopan" aceasta susține că: *"Marea majoritate a facturilor sunt întocmite pentru "tâmplărie PVC cu geam termopan" luate în ansamblu. Din eroare s-au întocmit facturi care la explicații a fost scris "tâmplărie PVC cu geam termopan", dar în realitate trebuia scris jaluzele, rulouri, ușă pvc garaj, etc. Deci se poate dovedi că au fost intrate în unitate obiectele în cauză prin note de intrări la facturile de achiziție și date în consum pe fiecare client conform bonurilor de consum. Menționez că facturile sunt greșite la denumire material/serviciu dar care valoarea de impozitare cât și TVA sunt aferente valorilor din facturile de achiziție a jaluzelelor, rulouri, uși secționate PVC de garaj, plase antiinsecte etc., la care s-a adăugat un adaos.*

(....)

Iar pentru facturile emise în care cantitatea pentru tâmplăria PVC cu geam termopan este menționată o singură bucată am considerat că un ansamblu de mai multe bucăți tâmplării achiziționate de la furnizor formează pe total o singură tâmplărie ptr. clientul respectiv conform bonurilor de consum. Așadar voi atașa la fiecare factură o anexă în care voi detalia din ce este formată tâmplăria respectivă conform bonurilor de consum."

Deoarece explicațiile cuprinse în Nota explicativă din 19.06.2019 nu au fost concludente, organele de inspecție fiscală au solicitat în Nota explicativă din data de 24.06.2019 să se precizeze dacă în afara bonurilor de consum anexate la facturile de livrări, neconfirmate de beneficiar, societatea deține și alte documente justificative care să ateste realitatea celor declarate prin Nota explicativă din data de 19.06.2019. Astfel, organele de inspecție fiscală, prin solicitarea altor documente, a avut în vedere prezentarea unor contracte încheiate cu beneficiarii, a comenzilor lansate către furnizorii de tâmplărie în funcție de comanda beneficiarului, etc., documente care să probeze punerea în operă a tuturor mărfurilor înscrise în bonurile de consum și nefacturate.

Ca răspuns la această întrebare, doamna X declară că: *"Am considerat că factura întocmită și achitată ține loc și de contract și garanție între cele două părți."*

Având în vedere cele declarate de contabilul societății, organele de inspecție fiscală au considerat că înscrierea greșită în facturi a denumirii mărfii facturate din motivul că marea majoritate a facturilor au fost întocmite pentru tâmplărie PVC cu geam termopan luate în ansamblu și menționarea la facturare a unei bucăți tâmplărie PVC deoarece s-a considerat că un ansamblu de bucăți de tâmplărie achiziționate de la furnizor formează pe total o singură tâmplărie pentru client, contravine prevederilor art.57 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, și prevederilor art.46 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au considerat că anexele întocmite la facturi nu sunt relevante deoarece nu au fost întocmite la data emiterii facturii, nefiind certificate de primire de către beneficiari, iar în urma verificării prin sondaj a acestora s-a constatat că există neconcordanțe între informațiile cuprinse în acestea și informațiile furnizate de bonurile de consum în ceea ce privește prețurile și denumirea mărfurilor.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că facturile primite și achitate de beneficiari sunt corecte, incorect fiind modul de descărcare a mărfurilor, unde societatea nu a ținut cont de bunurile facturate, majorându-se astfel cheltuielile cu marfa, cu consecința diminuării profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Descărcarea din gestiune a tâmplăriilor PVC în situația în care tâmplăriile facturate sunt inferioare numărului de tâmplării înscrise în bonul de consum s-a efectuat de către organele de inspecție fiscală în baza unui preț mediu obținut ca medie aritmetică a prețurilor tâmplăriilor din bonul de consum.

Având în vedere faptul că reprezentanții legali ai societății nu au prezentat documente care să justifice scăderea din gestiune atât a tâmplăriei PVC în cantitate mai mare decât cantitatea facturată, cât și a altor

bunuri decât cele facturate, aspect care, în fapt, indică lipsa din gestiune a acestor mărfuri, organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu mărfurile în sumă de S lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art. 25 alin.(4) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de S lei, reprezentând cheltuieli cu perisabilitățile calculate și înregistrate de societate peste limitele legale admise.

În perioada supusă verificării, societatea a înregistrat pentru fiecare an fiscal cheltuieli cu perisabilitățile pentru produsul sticlă termorezistentă, prin aplicarea procentului de 4% la stocul de marfă perisabilă și total intrări marfă perisabilă.

Procentul de 4% utilizat de societate la calcularea perisabilităților pentru acest produs a fost obținut prin însumarea procentelor pentru limita maximă de perisabilitate astfel cum sunt prevăzute în anexa nr.1 la Hotărârea Guvernului nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: pentru transport 2,5%, pentru depozitare 0,50% și pentru desfacere amănunt 1%.

În ceea ce privește limitele maxime de admisibilitate aplicabile în timpul transportului, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat și înregistrat perisabilități pentru transport prin aplicarea cotei de 2,5% la stocul de marfă perisabilă și total intrări marfă perisabilă la sfârșitul fiecărui an fiscal, fără a respecta prevederile art.4 și art.9 din Hotărârea Guvernului nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că la recepția mărfurilor perisabile nu au fost efectiv constatate pierderi, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea eronat a calculat și înregistrat în contul 607 "Cheltuieli cu mărfurile" perisabilități pe timpul transportului în sumă de S lei, în perioada 01.01.2013-31.12.2016, aceste cheltuieli fiind nedeductibile fiscal.

-suma de S lei, reprezentând cheltuieli care nu sunt aferente anului fiscal în care au fost înregistrate.

În urma verificării documentelor contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna ianuarie 2013, societatea a înregistrat eronat în evidența contabilă cheltuieli cu chiria în sumă de S lei, în baza facturii nr.X și cheltuieli cu energia electrică în sumă de S lei, în baza facturii nr.X, în condițiile în care documentele în baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli aparțineau anului fiscal 2012. Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal în baza prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei, careia îi corespunde o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, constituită din:

-suma de S lei, reprezentând TVA deductibilă aferentă mărfurilor descărcate din gestiune pentru care nu există documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii. Așa cum s-a precizat la impozitul pe profit, societatea a descărcat din gestiune mărfuri care nu au fost livrate către clienți.

Descărcarea din gestiune a unor mărfuri care nu au fost facturate clienților a fost asimilată de organele de inspecție fiscală unei lipse în gestiune, acestea procedând la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă respectivelor mărfuri, conform art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015, și art.304 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2016-31.12.2018.

-suma de S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă perisabilităților stabilite peste limitele legale prevăzute de Hotărârea Guvernului nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, cu modificările și completările ulterioare, în baza prevederilor art.148 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.53, alin.(10) lit.f) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015, și art.304 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.78 alin.(10) lit.f) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2016-31.12.2018.

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

1. Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferente cheltuielilor cu mărfurile descărcate eronat, în condițiile în care aceasta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să justifice scăderea din gestiune a tâmplărilor PVC în cantitate mai mare decât cantitatea facturată și nici scăderea altor bunuri decât cele facturate.

În fapt, societatea desfășoară activități de confecționare și montare de tâmplărie PVC către diverși beneficiari persoane fizice și juridice.

Pentru realizarea acestei activități, societatea se aprovizionează de la furnizori cu diverse materiale (rame, tocure, cercevele, sticlă, etc), contabilizate în contul 301 "Materii prime" și tâmplărie PVC, achiziționată la

bucată, rulouri, plase antiinsecte, uși secționale, etc) contabilizate în contul 371 "Mărfuri".

Pentru materiile prime puse în operă societatea întocmește oferta de preț/situația de lucrări către beneficiar, în care sunt prezentate articolele de tâmplărie ce urmează a se realiza, prețul acestora, precum și materiile prime alocate pentru confecționarea acestora. În urma acceptului de către beneficiar, societatea procedează la confecționarea articolelor de tâmplărie, emițând facturi cu valoarea înscrisă în situația de lucrări, iar în baza bonurilor de consum întocmite, cuprinzând materiile prime menționate în situațiile de lucrări, înregistrează consumul de materii prime în contul 601 "Cheltuieli privind mărfurile".

În ceea ce privește bunurile achiziționate de societate cu titlu de mărfuri, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta emite facturi către beneficiari cu mărfurile comercializate, descărcarea din gestiune a acestor mărfuri făcându-se pe baza bonurilor de consum întocmite, în care de regulă sunt cuprinse mărfurile comercializate.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că bunurile achiziționate cu titlu de mărfuri nu sunt comercializate în forma în care au fost achiziționate, ci, de cele mai multe ori, se intervine asupra acestora, beneficiarul primind bunuri rezultate în urma asocierii mai multor bunuri achiziționate cu titlu de marfă.

Astfel, tâmplăria PVC se obține în urma montării sticlei (contabilizată în contul 371 "Mărfuri" și 301 "Materii prime") la tâmplăria PVC achiziționată la bucată de la furnizor, astfel că organele de inspecție fiscală au considerat corectă descărcarea din gestiune a mărfurilor care au concurat la obținerea acestei tâmplării, acceptând descărcarea diverselor tipuri de sticlă, panel, șuruburi, chiar dacă nu s-au regăsit facturate în facturile emise beneficiarilor.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la descărcarea din gestiune cantitatea mai mare de tâmplării, în condițiile în care în facturi s-au regăsit cantități mai mici și aceasta deoarece tâmplăriile PVC au fost achiziționate la bucată, iar descărcarea trebuia să se realizeze la fel, prin înscrierea exactă a cantității (bucăți) de tâmplărie livrată beneficiarilor.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au identificat bonuri de consum în care mărfurile înregistrate nu aveau nicio legătură cu mărfurile facturate beneficiarilor, atât sub aspectul denumirii mărfii, cât și a cantității livrate. Astfel, sub aspectul denumirii mărfii, în bonurile de consum întocmite, în baza cărora se realizează descărcarea din gestiune, au fost înscrise diverse mărfuri (rulouri, plase antiinsecte, uși secționale), în condițiile în care, în facturile de livrare, la denumirea produsului comercializat figurează "Tâmplărie PVC cu geam termopan". Organele de inspecție fiscală menționează faptul că mărfurile au fost înregistrate în gestiunea societății sub denumirea cu care au fost achiziționate de la furnizor și deci livrarea acestora trebuia să se realizeze sub aceeași denumire.

Sub aspectul cantităților înscrise în bonurile de consum, comparativ cu cantitățile înscrise în facturile emise către beneficiari, organele de inspecție fiscală au constatat că în situația termopanelor PVC, în bonuri sunt înscrise, de regulă, un număr mai mare de tâmplării decât cel înscris în facturi. Cum tâmplăriile PVC sunt înregistrate, conform facturilor de achiziție de la furnizori, la bucată, tot așa trebuia efectuată și comercializarea lor.

În Nota explicativă dată de doamna X, contabilul societății, în data de 19.06.2019, referitor la descărcarea din gestiune a jaluzelelor, rulourilor, ușă secționată pvc de garaj, etc, pentru facturile emise cu explicația "tâmplărie PVC cu geam termopan" aceasta susține că: *"Marea majoritate a facturilor sunt întocmite pentru "tâmplărie PVC cu geam termopan" luate în ansamblu. Din eroare s-au întocmit facturi care la explicații a fost scris "tâmplărie PVC cu geam termopan", dar în realitate trebuia scris jaluzele, rulouri, ușă pvc garaj, etc. Deci se poate dovedi că au fost intrate în unitate obiectele în cauză prin note de intrări la facturile de achiziție și date în consum pe fiecare client conform bonurilor de consum. Menționez că facturile sunt greșite la denumire material/serviciu dar care valoarea de impozitare cât și TVA sunt aferente valorilor din facturile de achiziție a jaluzelelor, rulouri, uși secționate PVC de garaj, plase antiinsecte etc., la care s-a adăugat un adaos.*

(....)

Iar pentru facturile emise în care cantitatea pentru tâmplăria PVC cu geam termopan este menționată o singură bucată am considerat că un ansamblu de mai multe bucăți tâmplării achiziționate de la furnizor formează pe total o singură tâmplărie ptr. clientul respectiv conform bonurilor de consum. Așadar voi atașa la fiecare factură o anexă în care voi detalia din ce este formată tâmplăria respectivă conform bonurilor de consum."

Deoarece explicațiile cuprinse în Nota explicativă din 19.06.2019 nu au fost concludente, organele de inspecție fiscală au solicitat în Nota explicativă din data de 24.06.2019 să se precizeze dacă în afara bonurilor de consum anexate la facturile de livrări, neconfirmate de beneficiar, societatea deține și alte documente justificative care să ateste realitatea celor declarate prin Nota explicativă din data de 19.06.2019. Astfel, organele de inspecție fiscală, prin solicitarea altor documente, a avut în vedere prezentarea unor contracte încheiate cu beneficiarii, a comenzilor lansate către furnizorii de tâmplărie în funcție de comanda beneficiarului, etc., documente care să probeze punerea în operă a tuturor mărfurilor înscrise în bonurile de consum și nefacturate.

Ca răspuns la această întrebare, doamna X declară că: *"Am considerat că factura întocmită și achitată ține loc și de contract și garanție între cele două părți."*

Având în vedere cele declarate de contabilul societății, organele de inspecție fiscală au considerat că înscrierea greșită în facturi a denumirii mărfii facturate din motivul că marea majoritate a facturilor au fost întocmite

pentru tâmplărie PVC cu geam termopan luate în ansamblu și menționarea la facturare a unei bucăți tâmplărie PVC deoarece s-a considerat că un ansamblu de bucăți de tâmplărie achiziționate de la furnizor formează pe total o singură tâmplărie pentru client, contravine prevederilor art.57 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, și prevederilor art.46 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au considerat că anexele întocmite la facturi nu sunt relevante deoarece nu au fost întocmite la data emiterii facturii, nefiind certificate de primire de către beneficiari, iar în urma verificării prin sondaj a acestora s-a constatat că există neconcordanțe între informațiile cuprinse în acestea și informațiile furnizate de bonurile de consum în ceea ce privește prețurile și denumirea mărfurilor.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că facturile primite și achitate de beneficiari sunt corecte, incorect fiind modul de descărcare a mărfurilor, unde societatea nu a ținut cont de bunurile facturate, majorându-se astfel cheltuielile cu marfa, cu consecința diminuării profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Descărcarea din gestiune a tâmplăriilor PVC în situația în care tâmplăriile facturate sunt inferioare numărului de tâmplării înscrise în bonul de consum s-a efectuat de către organele de inspecție fiscală în baza unui preț mediu obținut ca medie aritmetică a prețurilor tâmplăriilor din bonul de consum.

Având în vedere faptul că reprezentanții legali ai societății nu au prezentat documente care să justifice scăderea din gestiune atât a tâmplăriei PVC în cantitate mai mare decât cantitatea facturată, cât și a altor bunuri decât cele facturate, aspect care, în fapt, indică lipsa din gestiune a acestor mărfuri, organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu mărfurile în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art. 25 alin.(4) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de 20.904 lei.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a

unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”,

și cele ale art.25 alin.(4) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII.”

Din prevederile legale de mai sus se reține că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor legale.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

-societatea desfășoară activități de confecționare și montare de tâmplărie PVC către diverși beneficiari persoane fizice și juridice;

-pentru realizarea acestei activități, societatea se aprovizionează de la furnizori cu diverse materiale (rame, tocure, cercevele, sticlă, etc), contabilizate în contul 301 “Materii prime” și tâmplărie PVC, achiziționată la bucată, rulouri, plase antiinsecte, uși secționale, etc) contabilizate în contul 371 “Mărfuri”;

-pentru materiile prime puse în operă societatea întocmește oferta de preț/situația de lucrări către beneficiar, în care sunt prezentate articolele de tâmplărie ce urmează a se realiza, prețul acestora, precum și materiile prime alocate pentru confecționarea acestora;

-în urma acceptului de către beneficiar, societatea procedează la confecționarea articolelor de tâmplărie, emițând facturi cu valoarea înscrisă în situația de lucrări, iar în baza bonurilor de consum întocmite, cuprinzând materiile prime menționate în situațiile de lucrări, înregistrează consumul de materii prime în contul 601 “Cheltuieli privind mărfurile”;

-bunurile achiziționate de societate cu titlu de mărfuri, au fost livrate către beneficiari, în facturi fiind înscrise mărfurile comercializate, descărcarea din gestiune a acestor mărfuri făcându-se pe baza bonurilor de consum întocmite, în care de regulă sunt cuprinse mărfurile comercializate;

-bunurile achiziționate cu titlu de mărfuri nu sunt comercializate în forma în care au fost achiziționate, ci, de cele mai multe ori, se intervine asupra acestora, beneficiarul primind bunuri rezultate în urma asocierii mai multor bunuri achiziționate cu titlu de marfă. Astfel, tâmplăria PVC se obține în urma montării sticlei (contabilizată în contul 371 “Mărfuri” și 301 “Materii prime”) la tâmplăria PVC achiziționată la bucată de la furnizor, astfel că organele de inspecție fiscală au considerat corectă descărcarea din gestiune a mărfurilor care au concurat la obținerea acestei tâmplării, acceptând descărcarea diverselor tipuri de sticlă, panel, șuruburi, chiar dacă nu s-au regăsit facturate în facturile emise beneficiarilor.

-organele de inspecție fiscală nu au acceptat la descărcarea din gestiune cantități mai mari de tâmplării, în condițiile în care în facturi s-au regăsit cantități mai mici și aceasta deoarece tâmplăriile PVC au fost achiziționate la bucată, iar descărcarea trebuia să se realizeze la fel, prin înscrierea exactă a cantității (bucăți) de tâmplărie livrată beneficiarilor.

-organele de inspecție fiscală au identificat bonuri de consum în care mărfurile înregistrate nu aveau nicio legătură cu mărfurile facturate beneficiarilor, atât sub aspectul denumirii mărfii, cât și a cantității livrate. Astfel, sub aspectul denumirii mărfii, în bonurile de consum întocmite, în baza cărora se realizează descărcarea din gestiune, au fost înscrise diverse mărfuri (rulouri, plase antiinsecte, uși secționale), în condițiile în care, în facturile de livrare, la denumirea produsului comercializat figurează "Tâmplărie PVC cu geam termopan". Organele de inspecție fiscală menționează faptul că mărfurile au fost înregistrate în gestiunea societății sub denumirea cu care au fost achiziționate de la furnizor și deci livrarea acestora trebuia să se realizeze sub aceeași denumire;

-sub aspectul cantităților înscrise în bonurile de consum, comparativ cu cantitățile înscrise în facturile emise către beneficiari, organele de inspecție fiscală au constatat că în situația termopanelor PVC, în bonuri sunt înscrise, de regulă, un număr mai mare de tâmplării decât cel înscris în facturi. Cum tâmplăriile PVC sunt înregistrate, conform facturilor de achiziție de la furnizori, la bucată, tot așa trebuia efectuată și comercializarea lor.

-societatea nu a ținut cont de bunurile facturate, modul de descărcare a mărfurilor fiind incorect, cu consecința diminuării profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

-descărcarea din gestiune a tâmplăriilor PVC în situația în care tâmplăriile facturate sunt inferioare numărului de tâmplării înscrise în bonul de consum s-a efectuat de către organele de inspecție fiscală în baza unui preț mediu obținut ca medie aritmetică a prețurilor tâmplăriilor din bonul de consum.

Din cele prezentate mai sus rezultă că societatea a înregistrat pe cheltuieli, în baza bonurilor de consum, sume mai mari decât cele facturate către beneficiari și că petenta a emis bonuri de consum în care mărfurile înregistrate nu aveau nicio legătură cu mărfurile facturate beneficiarilor, atât sub aspectul denumirii mărfii, cât și a cantității livrate.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile pct.46 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

"46.-(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

precum și cele ale pct.57 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“57. - (2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.”

Referitor la susținerea petentei precum că obiectul de activitate pentru care este autorizată îi permite înscrierea în facturi, la denumirea produsului, a sintagmei “tâmplărie PVC cu geam termopan” și descărcarea din gestiune de uși, porți, plase insecte, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece folosirea acestei sintagme este corectă în condițiile în care societatea desfășoară concomitent activitate de comerț cu amănuntul și activitatea de producere și comercializare a produselor de tâmplărie, iar factura este însoțită de situații de lucrări, semnate de beneficiari, în care sunt menționate materiile prime și materialele utilizate. Comerțul cu amănuntul reprezintă o formă a circulației mărfurilor care constă în cumpărarea de mărfuri pentru a le revinde consumatorilor finali, în aceeași formă, în factura de livrare fiind înscrisă denumirea exactă a mărfii și cantitatea, descărcarea din gestiune făcându-se în funcție de mărfurile facturate.

În ceea ce privește susținerea petentei precum că concluzia organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că în facturile emise de petentă se regăsesc cantități mai mici decât cantitatea mai mare de tâmplărie PVC descărcate din gestiune este una eronată, acestea necalculând întreaga cantitate de tâmplărie termopan, în metri, după care să calculeze ceea ce s-a regăsit în facturile emise, nici aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece organele de inspecție fiscală au comparat mărfurile înscrise în facturi, sub aspectul denumirii și al cantității, cu cele înscrise în bonurile de consum în baza cărora s-a făcut descărcarea din gestiune.

Referitor la susținerea petentei precum că are dreptul să corecteze facturile respective, prin ștornarea facturilor vechi și întocmirea unor alte facturi care să cuprindă toate materialele folosite pentru produsul finit livrat, conform prevederilor art.330 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece acest articol se referă la emiterea de facturi de corecție după efectuarea unei inspecții fiscale, acesta fiind un drept al petentei, emiterea sau nu a facturilor de corecție de către contestatoare nefiind la latitudinea organelor de inspecție fiscală.

Referitor la afirmația petentei precum că organele de inspecție fiscală erau obligate conform art.113 alin.(2) lit.e) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să solicite informații de la terți, adică de la clienții contestatoarei, lucru pe care nu l-au făcut, nici aceasta nu poate fi reținută deoarece organele de inspecție fiscală pot uza de acest procedeu doar când situațiile când se impune, nefiind cazul de față.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozitul pe profit în sumă de 20.904 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 41.176 lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Botoșani** pentru acest capăt de cerere.

2.Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța pe fondul cauzei în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de Slel, în condițiile în care pentru aceste sume societatea nu aduce argumente si nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze din care să rezulte o situație diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Botoșani**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2013-31.01.2017 și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.12.2013-31.03.2019.

Impozitul pe profit în sumă de **S lei** a fost stabilit suplimentar prin considerarea ca fiind nedeductibile fiscal a cheltuielilor în sumă de **S lei**, astfel:

-S lei reprezintă cheltuieli cu mărfurile înregistrate eronat de societate, aferente unor bunuri care nu au fost facturate beneficiarilor;

-suma de S lei, reprezentând cheltuieli cu perisabilitățile calculate și înregistrate de societate peste limitele legale admise.

În perioada supusă verificării, societatea a înregistrat pentru fiecare an fiscal cheltuieli cu perisabilitățile pentru produsul sticlă termorezistentă, prin aplicarea procentului de 4% la stocul de marfă perisabilă și total intrări marfă perisabilă.

Procentul de 4% utilizat de societate la calcularea perisabilităților pentru acest produs a fost obținut prin însumarea procentelor pentru limita maximă de perisabilitate astfel cum sunt prevăzute în anexa nr.1 la Hotărârea Guvernului nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: pentru transport 2,5%, pentru depozitare 0,50% și pentru desfacere amănunt 1%.

În ceea ce privește limitele maxime de admisibilitate aplicabile în timpul transportului, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat și înregistrat perisabilități pentru transport prin aplicarea cotei de 2,5% la stocul de marfă perisabilă și total intrări marfă perisabilă la sfârșitul fiecărui an fiscal, fără a respecta prevederile art.4 și art.9 din Hotărârea Guvernului nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că la recepția mărfurilor perisabile nu au fost efectiv constatate pierderi, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea eronat a calculat și înregistrat în contul 607 "Cheltuieli cu mărfurile" perisabilități pe timpul transportului în sumă de 9.224 lei, în perioada 01.01.2013-31.12.2016, aceste cheltuieli fiind nedeductibile fiscal.

-suma de S lei, reprezentând cheltuieli care nu sunt aferente anului fiscal în care au fost înregistrate.

În urma verificării documentelor contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna ianuarie 2013, societatea a înregistrat eronat în evidența contabilă cheltuieli cu chiria în sumă de S lei, în baza facturii

nr.X și cheltuieli cu energia electrică în sumă de S lei, în baza facturii nr.X, în condițiile în care documentele în baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli aparțineau anului fiscal 2012. Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal în baza prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei, careia îi corespunde o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, constituită din:

-**suma de S lei**, reprezentând TVA deductibilă aferentă mărfurilor descărcate din gestiune pentru care nu există documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii. Așa cum s-a precizat la impozitul pe profit, societatea a descărcat din gestiune mărfuri care nu au fost livrate către clienți.

-suma de **S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă perisabilităților stabilite peste limitele legale prevăzute de Hotărârea Guvernului nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, cu modificările și completările ulterioare, în baza prevederilor art.148 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.53, alin.(10) lit.f) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015, și art.304 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.78 alin.(10) lit.f) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2016-31.12.2018.

Deși societatea contestă suma totală la impozitul pe profit și la taxa pe valoarea adăugată stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată, aceasta aduce motivații numai în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei, aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de S lei, și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora în sumă de S lei, aceasta neaducând argumente și neinvocând temeuri de drept în susținerea propriei cauze în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

a) motivele de fapt și de drept;

b) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„Art. 276 -Soluționarea contestației

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

Potrivit doctrinei, se reține că 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 prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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 contestatara 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 contestatorului.

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr.1781/59/2014, se reține că *“în ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] este de observat că recurenta-reclamanta nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”*.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, societatea contestă impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și aduce motivații în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeuri de drept în susținerea propriei cauze, se reține că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca nemotivată contestația pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.RL. Botoșani** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- Slei impozit pe profit;
- S lei taxă pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C. X S.RL. Botoșani** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- Slei impozit pe profit;
- S lei taxă pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Botoșani.