

DECIZIA NR.774

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

Societatea X, prin administrator, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala cu privire la obligatiile fiscale suplimentare reprezentand TVA.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice , prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura conform adresei , existenta in copie la dosarul cauzei si depunerea contestatiei inregistrata la A.J.F.P., conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii, aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 , art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X .

I.Societatea X, prin administrator, formuleaza contestatie împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala si solicita, in principal:

-Anularea in parte a Deciziei de impunere cu privire la suma reprezentand TVA stabilita ca obligatie de plata pentru diferenta constatata intre stocul de marfa aflata în custodie in scris în listele prezentate cu ocazia inspectiei fiscal de către societatea X si stocul de mărfuri identificat de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP la custode, marfa inregistrata pe contul contabil 8033.01 (marfa in custodie la tertul), menținând astfel decizia doar cu privire la taxa pe valoare adaugata pentru stocul de marfa inregistrat pe contul contabil 371"Marfuri" (marfa înscrise în listele de inventar care nu a putut fi identificata cu ocazia cercetării la fata locului de catre AJFP).

-Anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală cu privire la constatările cuprinse la Capitolul III, referitoare la stocul de marfa înregistrat în contul 357 (marfa în custodie)

În subsidiar, în baza art. 279 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, societatea contestată solicită:

-Desființarea în parte a Deciziei de impunere cu privire la suma reprezentând TVA, menținând astfel decizia doar cu privire la lipsa în gestiune a mărfurilor înregistrate pe contul 371 "Mărfuri".

-Anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală în privința constatărilor cuprinse la Capitolul III, stocul de marfa înregistrat în contul contabil 357.

Totodată, societatea contestată precizează că, contestația vizează implicit modalitatea de determinare a bazei impozabile stabilită suplimentar prin raportare la TVA, contestată.

În susținerea contestației societatea contestată arată că, prin Decizia de impunere, organul fiscal a stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA, sumă rezultată din ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lipsei din gestiune a mărfurilor.

Cu ocazia controlului inopinat efectuat urmând Decizia a Camerei de Conturi, înregistrată la A.J.F.P. - Inspecție Fiscală s-a constatat faptul că potrivit bilanțului de verificare societatea figurează cu un stoc de marfa în suma totală de ... lei, din care suma de... înregistrată în contul 357 "Mărfuri aflate la terți" și suma de ... înregistrată în contul 371 "Mărfuri".

Societatea contestată arată că, pentru mărfurile înregistrate în contul 357 au fost prezentate ca și documente justificative Contractul de custodie și vânzare marfa încheiat între Societatea X și K, Procesul verbal de custodie, listele de inventar marfa custodie, din care rezultă că mărfurile înregistrate în contul 357 au fost încredințate spre păstrare și vânzare societății K în spațiul sau; conform declarațiilor reprezentantului legal al acestei societăți rezultă că mărfurile înregistrate în contul 371 se afla la aceeași locație.

În contestație, societatea reia constatările organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală și susține că organele de inspecție fiscală au stabilit parțial greșita taxă pe valoarea adăugată urmând ajustării TVA deductibile aferente mărfii constatate lipsa din gestiune și anume cu privire la stocul de marfa înregistrat în contul 357 "Mărfuri aflate la terți".

Cu privire la diferența între stocul de marfa aflat în custodie (cont 357 "Mărfuri aflate la terți", conform bilanțului de verificare a societății) și stocul de marfa în valoare de ..., identificat de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP, la Societatea K, societatea contestată susține că este strict o diferență valorică între înregistrările contabile ale societății K și cele ale societății X.

Societatea contestată susține că această diferență a rezultat din modul diferit de înregistrare a valorii mărfii aflate în custodie la terți, de către custode respectiv proprietarul mărfii și anume:

- Custodele, societatea K a înregistrat, în contul 8033.1 "Valori materiale în custodie" marfa în custodie de la societatea X în suma totală de..., așa cum rezultă și din tabelul privind situația mărfurilor. Custodele a înregistrat marfa la alt preț evidențiat, cu valoarea diminuată ca urmând aplicării unei reduceri /discount comercial acordat de X în procent de 27,3%; arată că marfa preluată în custodie de este o marfa care a stat în

stocul proprietarului X o perioada îndelungata, nereusindu-se comercializarea acesteia, fapt care a determinat-o sa încheie contractul de custodie.

- In evidentele X marfa era evidențiată la prețul de achiziție.

Societatea contestatara invoca dispozitiile art.281 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și pct.24 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal și sustine ca organele de inspectie fiscala nu au avut în vedere conditiile specifice ale contractului de custodie (consignatie) și faptul generator pentru livrarile de bunuri și prestarile de servicii.

De asemenea, societatea contestatara sustine ca în virtutea rolului activ conferit de art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organul de inspectie fiscala avea obligatia sa procedeze la examinarea din oficiu a tuturor informațiilor și documentelor necesare în vederea determinarii corecte a situației fiscale a societății, identificând și luând în considerare toate circumstanțele edificatoare cazului iar în speta diferențele constatate sunt strict diferite valorice.

Pentru motivele prezentate, societatea contestatara solicita admiterea contestatiei și anulara în parte a actului administrativ fiscal contestat cu privire la obligatiile fiscale suplimentare, în sensul prefigurat în capătul de cerere.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice -Inspectie fiscala au stabilit in sarcina Societății X , obligatii fiscale suplimentare de plata reprezentand TVA .

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice , cu privire la TVA stabilita suplimentar, rezulta:

Urmare controlului inopinat efectuat la Societatea X conform Deciziei a Camerei de Conturi , înregistrata la A.J.F.P. - Inspectie Fiscala , s-a constatat ca potrivit balanței de verificare, societatea figureaza cu un stoc de marfa in suma totala de ... din care suma de... înregistrata in contul 357 „Mărfuri aflate la terti” si suma de... înregistrata in contul 371 “Mărfuri”.

În timpul controlului, pentru mărfurile înregistrate in contul 357 „Mărfuri aflate la terti”, societatea a prezentat Contractul de custodie si vanzare marfa încheiat între Societatea X și K, Procesul verbal de custodie, listele de inventar marfa custodie 2019 de unde rezulta ca mărfurile înregistrate in contul 357 au fost încredințate spre păstrare si vanzare societății K în spațiul acestei societati. Potrivit explicațiilor reprezentantului legal, mărfurile înregistrate in contul 371 se afla la aceeași locație .

Pentru identificarea faptica a stocului de marfa sus-mentionat a fost transmisa Solicitarea de cercetare la fata locului organelor fiscale din cadrul D.G.R.F.P. - Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii.

Urmare solicitarii, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP au transmis Procesul verbal si anexele aferente din care rezulta ca societatea K inregistreaza în balanța de verificare in contul 8033.1 ” „Valori materiale în custodie” mărfuri in custodie de la Societatea X in suma totala de ... asa cum rezulta si din tabelul privind situația mărfurilor .

Din Nota explicativa , data de catre reprezentantul societății K , rezulta ca acesta a declarat ca „conform evidentelor noastre valoarea mărfurilor aflate in custodie de la X este de Nu mai deținem alte mărfuri în custodie de la X ”.

Ulterior efectuării controlului, reprezentantul societății K comunica telefonic faptul ca societatea X mai are marfa depozitata la sediul social al Societății K, într-o încăpere la care reprezentanții societatii nu au acces. Organul de inspectie fiscala s-a deplasat la sediul K pentru a verifica cele comunicate de către reprezentantul legal al societății, ocazie cu care s-a identificat o construcție de tabla de mici dimensiuni sub forma unui sopron cu ușa de acces închisă.Reprezentantul legal al societății K nu a putut prezenta niciun document de custodie , intrare sau chirie pentru marfa depozitata în sopron, după cum rezulta din nota explicativa .

Urmare demersurilor intreprinde de reprezentantul societății K, Societatea X a transmis prin email, lista cu marfurile din sopron ; din lista prezentata organele de inspectie fiscala au constatat ca în sopron ar fi depozitate marfuri cu volum mare precum etajere, dulapuri, boilere, care puțin probabil ar incapa în sopron.

În conditiile în care nu s-a prezentat niciun document de intrare, de custodie , de chirie spațiu, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca marfa aflata în custodie la societatea K este în valoare de

Având în vedere constatarile din procesul verbal transmis de A.J.F.P. organele de inspectie fiscala au constatat ca exista o diferența între stocul de marfa aflat în custodie (cont 357) înscris în listele prezentate de societatea X si stocul de marfa identificat factic de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP .

Referitor la mărfurile înregistrate in contul 371"Marfuri" organele de inspectie fiscala , au constatat ca:

- potrivit listelor cu mărfurile transmise de către societatea X, prin email, societatii K cu ocazia cercetării la fata locului efectuata de către organe de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii , stocul valoric al acestora este de ... lei;

- cu ocazia actualei inspectii fiscale au fost solicitate fise de cont la zi pentru aceste mărfuri iar din fisa transmisa a rezultat un stoc de marfa în valoare de .. lei;

- prin nota explicativa , transmisa prin email reprezentantului legal al societății X, organele de inspectie fiscala au solicitat explicații in ceea ce privește locația unde pot fi identificate fizic mărfurile înregistrate in contul 371 "Mărfuri", întrucât, potrivit informațiilor transmise de organele fiscale din cadrul D.G.R.F.P.-Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii , cu ocazia cercetării efectuate pentru identificarea factica a stocului de marfa aflata în spațiul K , au fost identificate doar mărfurile aflate în custodie;

- in răspunsul transmis reprezentantul legal al X precizeaza ca: "Locatia este la adresa ...(v-am atașat poze cu stocurile). La data când au fost inspectorii fiscali, persoana care a prezentat locația nu știa ce fel de stocuri sunt in locație. Ulterior a revenit cu explicații iar inspectorii fiscali au notat faptul ca in aceasta locație se afla atat marfa in custodie cat si stoc de marfa. Nu au putut ajunge fizic la ea pentru ca era pusa în spatele depozitului dar persoana le-a indicat clar locația. Menționez ca marfa (cealalta nu cea în custodie) este formata din foarte multe produse de mici dimensiuni si de aceea este împachetata în cutii. Am început demersurile pentru restituirea stocului aflat in custodie si mutarea lui ”;

- in listele cu mărfurile transmise de societatea X, prin emailsocietatii K, se regăsesc mărfuri de mici dimensiuni, cum ar fi sifon chiuveta, racord extensibil, pensula

pentru vopsit, burete abraziv, manusi din bumbac etc., dar si mărfuri de dimensiuni mai mari și anume: casete de depozitare, cutie scule, portbagaj acoperiș auto, dulap cu 2 usi, etajera cu 4 rafturi, dulap depozitare pantofi, teava polipropilena, butelii gaz, țeava cu bariera de oxigen-colac de 600 m, faianța, cabina dus, radiatoare etc., iar din pozele transmise nu se pot identifica mărfurile la care face referire reprezentantul legal in nota explicativa.

Având în vedere ca urmare cercetării la fata locului efectuată la societatea K, nu s-a putut identifica stocul de marfa conform listelor prezentate de societate și de asemenea nu s-a putut identifica nici marfa în custodie (diferența între stocul de marfa înregistrat în contul 357"Marfuri aflate la terti" și stocul de marfa identificat faptic de către inspectorii fiscali din cadrul AJFP), organele de inspectie fiscala au considerat marfa evidentiata scriptic în contabilitatea societatii, ca fiind lipsa în gestiune iar în conformitate cu prevederile art.304 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare precum și prevederile pct.78 alin.(6) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, au procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta bazei impozabila în favoarea statului și au stabilit suplimentar de plata TVA.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2016-31.12.2020;

1. Referitor la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra bazei impozabile, contestata de societate , **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita să se pronunte dacă în mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea în favoarea statului a TVA deductibila și au stabilit suplimentar de plata TVA asupra stocului de marfa , constatat lipsa în gestiune, în conditiile în care la contestatia formulata nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situație de fapt fiscala decât cea constatata de organele de inspectie fiscala.**

În fapt, urmare verificarii documentelor prezentate de societate și administrării mijloacelor de proba prevazute la art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca exista o diferenta între stocul de marfa , aflat în custodie înscris în listele prezentate de societatea X și înregistrat în evidenta contabila a societății în contul 357"Marfuri aflate la terti" si stocul de mărfuri identificat faptic la Societatea K, de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP , înregistrat în contabilitatea acestei societăți în contul 8033.1 „Valori materiale în custodie.”

În conditiile în care societatea contestatara nu a dovedit cu documente diferenta de stoc de marfa , înregistrata scriptic în balanța de verificare în contul 357"Marfuri aflate la terti" , organele de inspectie fiscala au considerat aceasta diferenta ca reprezentând marfa lipsa în gestiune, astfel ca în temeiul prevederilor art.304 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și pct.78 alin.(6) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal,

au procedat la ajustarea TVA deductibila în favoarea statului, stabilind suplimentar de plata TVA asupra bazei impozabile.

În contestatia formulata, referitor la acest capăt de cerere societatea contestatara sustine ca diferența între stocul de marfa aflată în custodie (cont 357 "Mărfuri aflate la terți", conform balanței de verificare) și stocul de marfa identificat de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP ,la Societatea K reprezintă strict o diferența valorica între înregistrările contabile ale societății K si cele ale societății X.

Societatea contestatara sustine ca aceasta diferența a rezultat din modul diferit de înregistrare a valorii mărfurilor aflate in custodie la terți, și anume:

- Custodele, societatea K a înregistrat marfa, în contul 8033.1 " Valori materiale în custodie" mărfuri în custodie de la societatea X, așa cum rezulta și din tabelul privind situația mărfurilor , cu valoarea diminuata ca urmare aplicării unei reduceri (discount comercial acordat de X in procent de 27, 3%; sustine ca marfa preluata in custodie de este o marfa care a stat in stocul proprietarului o perioada îndelungata, nereusindu-se comercializarea acesteia.

- In evidentele X, marfa era evidențiată la prețul de achiziție.

Societatea contestatara invoca dispozitiile art.281 din Legea nr.227/2015 privind codul fiscal și pct.24 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal și sustine ca organele de inspectie fiscala nu au avut în vedere conditiile specifice ale contractului de custodie (consignatie) și faptul generator pentru livrarile de bunuri și prestarile de servicii.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.297, art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și competarile ulterioare, potrivit cărora:

-art.297

„(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

-art.299

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 319](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

În conformitate cu prevederile pct.69 din Hotararea nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal:

"(1) Persoana impozabila poate deduce taxa aferenta achizitiilor daca sunt îndeplinite conditiile de fond prevazute la pct. 67 alin. (1), precum si formalitatile prevazute la art. 299 din Codul fiscal."

Cu privire la ajustarea taxei deductibile în cazul achizitiilor de bunuri, la art.304 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, se prevede:

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

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

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

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

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

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

În explicitarea prevederilor art.304 din Cod, la pct.78 din Hotărârea nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

"(1) În situația în care intervin situațiile prevăzute la [art. 304](#) alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor, activelor corporale fixe în curs de execuție.[...]

(3) Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile:[...]

b) în situațiile prevăzute la [art. 304](#) alin. (2) din Codul fiscal.[...]

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

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

(10) În sensul [art. 304](#) alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste

situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:[...]

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și pentru care se face dovada distrugerii:[...]

(11) Situațiile menționate la alin. (10) nu sunt exhaustive; în orice altă situație în care persoana impozabilă aduce suficiente dovezi că bunurile sunt distruse, pierdute sau furate, nu are obligația ajustării taxei.[...]

(12) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul [art. 304](#) alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, revine persoanei impozabile.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca deducerea inițială se ajustează în cazurile în care deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze; dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile intervenite după depunerea decontului de taxă, persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate sau serviciile neutilizate; se reține că nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate de persoana impozabilă pe baza unor documente doveditoare.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale enunțate, susținerile societății contestată, se rețin următoarele:

Potrivit balanței de verificare, societatea contestată figurează cu un stoc de marfă din care suma de ...este înregistrată în contul 357”Marfuri aflate la terți” și suma de ... este înregistrată în contul 371”Marfuri”.

Se reține că, referitor la marfa înregistrată în contul 357”Marfuri aflate la terți”, în timpul controlului, societatea contestată a prezentat următoarele documente:

- Contractul de custodie și vânzare marfuri încheiat între Societatea X și K SRL;
- Procesul verbal de custodie ;

-Listele de inventar marfă custodie 2019 din care rezultă că marfurile înregistrate în contul 357 au fost încredințate spre păstrare și vânzare Societății K .

Din Contractul de custodie și vânzare marfuri încheiat între Societatea X în calitate de proprietar și K în calitate de custode, existent în copie la dosarul cauzei, rezultă că potrivit art.2 “Obiectul contractului”:

“Proprietarul încredințează Custodelui spre păstrare și vânzare bunurile prevăzute în anexa la procesul verbal de custodie, care face parte integrantă din prezentul contract.Custodele asigură păstrarea și comercializarea bunurilor în spațiul proprietate/inchiriat.

Predarea primirea bunurilor se face pe baza de aviz de expediție și proces verbal, ce constituie parte integrantă a prezentului contract”.

Potrivit art.3”Termenul contractului”, durata păstrării bunurilor în custodie este de 7 ani începând de la data de 01.10.2017 .

La art.4 “Prețul și plata contractului” se specifică:

“Prețul de vânzare a bunurilor lasate în custodie spre vânzare va fi stabilit de Proprietar, în urma unor verificări în piață a prețului acestor produse în momentul vânzării.

Plata marfurilor va fi efectuata de catre custode, pe baza facturii emisa de proprietar, prin virament bancar, cu ordin de plata.”

Potrivit art.5 “Obligatiile partilor”:

“5.1 Proprietarul este obligat :

1.sa lase marfa in custodie[...]

5.sa predea Custodelui bunurile in stare buna de functionare in baza unui proces verbal anexat prezentului contract;

6.sa emita facturi pentru bunurile vandute pe baza listei transmise de catre Custode.

5.2.Custodele este obligat:

1. sa preia si sa comercializeze bunurile;

2.sa trimita proprietarului o lista cu vanzarile facute;

3.sa plateasca contravaloarea facturilor emise de proprietar conform prezentului contract;

4.sa reclame diferentele cantitative si calitative in termen de 24 de ore de la data receptiei marfii;”

La dosarul cauzei se afla in copie si Procesul -verbal de custodie incheiat intre Societatea X in calitate de proprietar si K in calitate de custode, cu privire la pastrarea in custodia K a cantitatii de marfuri detaliate in tabelul anexat prezentului proces verbal, pana la vanzarea lor, conform contractului de custodie si vanzare marfa incheiat intre parti.

La dosarul cauzei se afla si listele cu marfa custodie din care rezulta ca valoarea totala a marfurilor lasate in custodie este de ...

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, pentru identificarea faptica a stocului de marfa inregistrata de societatea contestatara in contul 357”Marfuri aflate la terti” si stabilirea situatiei de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile , prin Solicitarea de cercetare la fata locului , au solicitat organelor de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P-Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii sa efectueze un control la societatea K in vederea identificarii faptice a stocului de marfa al Societatii X existent in custodie la aceasta societate.

Potrivit art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare:

„(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.”

Din prevederile legale mai sus enunțate rezulta ca constituie proba orice element care servește la constatarea unui stari de fapt fiscale, astfel ca Procesul verbal încheiat de organul de inspectie fiscala din cadrul AJFP , urmare solicitarii de cercetare la fata locului, constituie proba la stabilirea starii de fapt fiscale in speta.

Din Procesul verbal întocmit de organul de inspectie fiscala din cadrul AJFP rezulta urmatoarele:

Societatea K inregistreaza în bilanța de verificare în contul 8033.1 ” „Valori materiale în custodie” mărfuri în custodie de la Societatea X în suma totala de ... asa cum rezulta si din tabelul privind situația mărfurilor .

În nota explicativa , reprezentantul societății K declara ca „conform evidentelor noastre valoarea mărfurilor aflate în custodie de la X este de... . Nu mai deținem alte mărfuri în custodie de la X ”.

Ulterior efectuării controlului reprezentantul societății K comunica telefonic faptul ca societatea X mai are marfa depozitata la sediul social al Societății K într-o încăpăre la care reprezentanții societatii nu au acces.

Din Procesul verbal existent în copie la dosarul cauzei rezulta ca organul de inspectie fiscala din cadrul AJFP s-a deplasat la sediul K pentru a verifica cele comunicate de către reprezentantul legal al societății, ocazie cu care s-a identificat o construcție de tabla de mici dimensiuni sub forma unui sopron cu ușa de acces închisă.Reprezentabtul legal al societății K nu a putut prezenta niciun document de custodie , intrare sau chirie pentru marfa depozitata în sopron, după cum rezulta din nota explicativa .

Urmare demersurilor întreprinse de reprezentantul societății K, Societatea X a transmis prin email, lista cu marfurile din sopron și care ar fi înregistrate în evidenta contabila a acestei societati în contul 371”Marfuri” ; din lista prezentata organele de inspectie fiscala au constatat ca în sopron ar fi depozitate marfuri cu volum mare precum etajere, dulapuri, boilere, care puțin probabil ar încapea în acel sopron.

În condițiile în care nu s-a prezentat niciun document de intrare, de custodie , de chirie spațiu, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca marfa aflată în custodie la societatea K este în valoare de ...lei, conform contractului de custodie.

La Procesul verbal au fost anexate notele explicative ale reprezentantului legal al Societății K precum și alte documente:lista mărfurilor în custodie de la Societatea X din care rezulta ca valoarea mărfurilor în custodie la Societatea K este de ... lei ; bilanța de verificare a Societății K din care rezulta ca soldul contului 8033.01”Valori materiale în custodie” este în valoare de ... lei, tabelul privind situația mărfurilor , mailul primit de la reprezentantul X și lista mărfurilor aflate în sopron.

Având în vedere ca urmare cercetării la fata locului s-a constatat ca stocul faptic de marfa este în valoare de ... , se reține ca în mod corect organele de inspectie fiscala au constatat ca exista o diferența de ... lei în condițiile în care stocul de mărfuri, înregistrat în contabilitatea X în contul 357”Marfuri aflate la terți” este de

Se reține ca, în timpul controlului societatea contestatara nu a justificat cu documente diferența între stocul de mărfuri, înregistrat în contabilitatea X în contul

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

357"Marfuri aflate la terti" și stocul de marfa identificat faptic de organele de inspectie fiscala la Societatea K urmare cercetarii la fata locului.

La contestatia formulata, societatea contestatara nu a atașat documente suplimentare prin care sa justifice diferența între stocul de mărfă, înregistrat în contabilitatea X în contul 357"Marfuri aflate la terti" și stocul de marfa identificat faptic de organele de inspectie fiscala la Societatea K .

În conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

"(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."

La art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

iar in conformitate cu prevederile art.276 din același act normativ :

"(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.[...]

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca sarcina probei revine societății contestatate, aceasta având posibilitatea ca la dosarul contestației sa depuna probe noi in sustinerea contestației.

Din documentele existente la dosarul contestației rezulta în mod clar ca stocul faptic de marfa existent in custodie la Societatea K este in valoare de

Societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte ca stocul de marfa aflat în custodie ar fi fost inventariat anual,ca urmare inventarierii s-ar fi constatat marfuri degradate calitativ care nu mai puteau fi valorificate sau marfuri greu vandabile, așa cum sustine societatea contestatara în contestația formulata.

Potrivit prevederilor O.M.F.P.nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

"(2) Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

2. - (1) În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de

natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:

- a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;*
- b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;*
- c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;*
- d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;*
- e) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;*
- f) în alte cazuri prevăzute de lege.”*

iar pct.19 din O.M.F.P.nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se specifică faptul ca:

“(1) Bunurile existente în entitate și aparținând altor entități (închiriate, în leasing, în concesiune, în administrare, în custodie, primite în vederea vânzării în regim de consignație, spre prelucrare etc.) se inventariază și se înscriu în liste de inventariere distincte. Listele de inventariere pentru aceste bunuri trebuie să conțină informații cu privire la numărul și data actului de predare-primire și ale documentului de livrare, precum și alte informații utile.

Listele de inventariere cuprinzând bunurile aparținând terților se trimit și persoanei fizice sau juridice, române ori străine, după caz, căreia îi aparțin bunurile respective, în termen de cel mult 15 zile lucrătoare de la terminarea inventarierii, urmând ca proprietarul bunurilor să comunice eventualele nepotriviri în termen de 5 zile lucrătoare de la primirea listelor de inventariere.”

Cu ocazia cercetării la fața locului sau în timpul controlului nu au fost prezentate liste de inventar cuprinzând bunurile aparținând societății X, aflate în custodie la K și de asemenea nu au fost prezentate documente întocmite de proprietar prin care să comunice eventualele nepotriviri.

După cum s-a arătat și mai sus, din Contractul de custodie și vânzare marfa, rezultă că custodele este obligat să reclame diferențele cantitative și calitative în termen de 24 ore de la recepția mărfii, să se îngrijească de bunurile preluate în custodie ca un bun proprietar, să îndeplinească toate actele de administrare și conservare.

De asemenea, din Contractul de custodie și vânzare marfa, rezultă că custodele este obligat să trimită proprietarului o listă cu vânzarile făcute, să plătească contravaloarea facturilor emise de proprietar conform prezentului contract iar proprietarul are obligația să emită facturi pentru bunurile vândute pe baza listei transmise de către custode.

Analizând balanța de verificare a societății K(custode) existența în copie la dosarul cauzei, se reține că soldul contului 8033.01”Valori materiale în custodie” era de ..., rezultând că, s-au efectuat operațiuni prin care s-a diminuat soldul contului

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

initial cu suma de ...; urmare cercetarii la fata locului nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ce reprezintă operatiunile inregistrate în rulajul contului 8033.01"Valori materiale în custodie" .

Potrivit contractului de custodie, custodele are ca obligație sa trimita proprietarului o lista cu vanzarile facute iar proprietarul are ca obligatie sa emita facturi pentru bunurile vandute pe baza listei transmise de catre custode.

Având în vedere ca societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situație de fapt fiscala decât cea constatata de organele de inspectie fiscala se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au apreciat ca diferența între stocul de mărfă, înregistrat în contabilitatea X în contul 357"Marfuri aflate la terti" și stocul de marfa identificat faptic de organele de inspectie fiscala la Societatea K , reprezintă marfa lipsa în gestiune.

La art.64, art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit căror:

-art .64

"(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice."

-art.72

"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."

coroborate cu dispozitiile art.6, art.7 si art.73 din acelasi act normativ potrivit carora:

-art.6

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

-art.7

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

-art.73

"(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."

Se retine astfel ca, la stabilirea lipsei in gestiune organele de inspectie fiscala au luat in considerare toate circumstantele edificatoare în vederea determinarii starii de fapt fiscale, actul administrativ fiscal fiind motivat pe baza de probe si intemeiat legal potrivit Codului fiscal si Codului de procedura fiscala.

Tratamentul fiscal in ceea ce privește lipsa în gestiune a stocurilor , este acela ca la constatarea lipsei în gestiune se va ajusta obligatoriu taxa pe valoarea adaugata aferenta stocurilor, respectiv se va anula total/partial deducerea exercitata initial.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, nu se ajusteaza deducerea initiala a taxei în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate în conditiile în care aceste situatii sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabila, însă în speta nu s-a făcut dovada ca bunurile reprezinta bunuri de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate, care au fost propuse spre casare din cauze obiective și pentru care s-a făcut dovada ca au fost distruse .

În lipsa unor dovezi obiective din care sa rezulte ca bunurile ar reprezenta bunuri distruse, pierdute sau furate, se reține ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta stocului de marfa lipsa în gestiune, în conformitate cu prevederile pct.78 alin.(13) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal aplicand procedeul sutei mărite , potrivit legii, și au stabilit suplimentar de plata TVA .

Prin urmare, asupra bazei impozabile reprezentând stoc de marfa lipsa în gestiune organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata.

În contestatia formulata societatea contestatara face referire la TVA stabilită asupra diferentiei ..., însă, după cum s-a arătat și mai sus , asupra bazei impozabile , stabilită suplimentar organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata în valoare de ... urmare ajustarii TVA deductibila aplicand procedeul sutei mărite; în speta nu s-a colectat TVA în cota de 19% asupra bazei impozabile , în conformitate cu prevederile art.270 coroborat cu prevederile art.286, art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, astfel ca nu se justifica contestarea de către societate a TVA ... aferenta bazei impozabile stabilită suplimentar.

Având în vedere diferența rezultata între stocul de marfa scriptic înregistrat în balanța de verificare a Societății X și stocul faptic de marfa , constatat de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP urmare cercetarii la fata locului, precum și prevederile legale aplicabile spetei mai sus enuntate, se reține ca, în mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat TVA deductibila aferenta stocului de marfa lipsa în gestiune , aplicand procedeul sutei mărite și au stabilit TVA de plata ...

Argumentul societății contestatara potrivit caruia diferența ar reprezenta strict o diferența valorica între înregistrările contabile ale societății K și cele ale societății X și anume ca,custodele K a înregistrat marfa, în contul 8033.1 " Valori materiale în custodie" , așa cum rezulta și din tabelul privind situația mărfurilor I cu valoarea diminuata ca urmare aplicării unei reduceri (discount comercial acordat de X in procent de 27, 3% pe motiv ca marfa preluata in custodie este o marfa care a stat in stocul proprietarului o perioada îndelungata, nereusindu-se comercializarea acesteia iar în evidentele X, marfa era evidențiată la prețul de achiziție nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei în conditiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta acest lucru.

Din listele cu marfa custodie, existente in copie la dosarul cauzei rezulta ca valoarea totala a marfurilor lasate in custodie este de ...

Conform balantei de verificare , existenta in copie la dosarul cauzei , soldul contului 357"Marfuri aflate la terti" este de ..iar la data de .. soldul contului este ...

In timpul controlului sau la contestatia formulata societatea contestatara nu a prezentat documente(factura, nota contabila sau alte documente) din care sa rezulte ca, pentru marfurile aflate in custodie la K s-ar fi acordat un discount comercial in cota de 27,3% pe motiv ca marfurile sunt greu vandabile; in evidentele contabile ale societatii contestatare nu s-a inregistrat o astfel de operatiune.

La pct.76 din Ordinul 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu privire la reducerile comerciale acordate de furnizor se preved urmatoarele:

“(1) Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor. Atunci când achiziția de produse și primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale primite ulterior facturării ajustează, de asemenea, costul de achiziție al bunurilor.[...].

(2) Reducerile comerciale primite ulterior facturării corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune. Dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite"), pe seama conturilor de terți.[...]

(3) Atunci când vânzarea de produse și acordarea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale acordate ulterior facturării ajustează veniturile din vânzare.

(4) Reducerile comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți.[...]

(7) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și

c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca reducerile comerciale se acorde de catre furnizor pe baza de factura iar in speta, dupa cum s-a aratat si mai sus nu a fost prezentata o factura din care sa rezulte ca X ar fi acordat K, reduceri comerciale pentru marfa in custodie.

La art.286 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile se prevede ca:

“(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;”

iar la art.287 din același act normativ se prevede ca:

“ Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

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;”

Insa, in speta din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca X ar fi acordat K, reduceri comerciale pentru marfa in custodie in cota de 27,3% din valoare pe motiv ca marfa este greu vandabila iar diferenta ar reprezenta strict o diferenta valorica intre inregistrările contabile ale societății K si cele ale societății X.

Mai mult, in Contractul de custodie si vanzare marfuri incheiat intre Societatea X si K nu se face referire la acordarea unui discount.

La art.4 “Pretul si plata contractului “ din Contractul de custodie si vanzare marfuri se specifica faptul ca “Pretul de vanzare a bunurilor lasate in custodie spre vanzare va fi stabilit de Proprietar in urma unor verificari in piata a pretului acestor produse la momentul vanzarii.” insa societatea contestatara nu a prezentat documente in acest sens.

Dupa cum s-a aratat și mai sus sarcina probei revine societății contestatare iar în lipsa unor dovezi obiective, argumentul societății contestatare nu poate fi primit în solutionarea favorabila a contestatiei , urmând a fi respins.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit caruia organele de inspectie fiscala nu ar fi avut în vedere conditiile specifice ale contractului de custodie (consignatie) și faptul generator pentru livrarile de bunuri și prestarile de servicii arataam:

Potrivit dispozitiilor art.281 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , cu modificarile și completarile ulterioare:

„(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.

(2) Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignatie se consideră că livrarea bunurilor de la consignat la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi.”

iar la pct.24 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.281 alin.(2) din Cod, se prevede:

„(1) Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignatie, prevăzut la [art. 281](#) alin. (2) din Codul fiscal, se consideră că faptul generator, respectiv livrarea bunurilor de la consignat la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi. În sensul [titlului VII](#) din Codul fiscal, contractul de consignatie reprezintă un contract prin care consignantul se angajează să livreze bunuri consignatarului, pentru ca acesta din urmă să

găsească un cumpărător pentru aceste bunuri. Consignatarul acționează în nume propriu, dar în contul consignantului, când livrează bunurile către cumpărători.”

Prevederile legale mai sus enunțate, invocate de societatea contestată, nu sunt aplicabile spetei deoarece acestea se referă la transferul proprietății bunurilor către clienți prin intermediul unui consignatar ori marfurile în cauză, potrivit contractului de custodie, au fost lasate spre păstrare și vânzare, fără a fi prezentate documente referitoare la valorificarea acestora.

După cum s-a arătat și mai sus, în speta există o diferență între stocul de marfă înregistrat în contabilitatea X în contul 357”Marfuri aflate la terți” și stocul de marfă identificat faptic de organele de inspecție fiscală la Societatea K pentru care societatea contestată nu a prezentat documente justificative cu privire la această diferență iar organele de inspecție fiscală au considerat această diferență ca fiind marfa lipsă în gestiune și au ajustat TVA deductibilă în favoarea statului; după cum s-a arătat și mai sus în speta nu s-a colectat TVA aferentă unei livrări de bunuri.

În condițiile în care, contestația formulată de societatea contestată nu a fost însoțită de dovezi obiective prin care să se justifice diferența între soldul scriptic înscris în bilanța de verificare și soldul faptic constatat în custodie la Societatea K argumentul societății contestate potrivit căruia în speta nu s-ar fi avut în vedere condițiile specifice ale contractului de custodie (consignatie) și faptul generator pentru livrările de bunuri și prestarile de servicii este neîntemeiat, urmând a fi respins.

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentul societății contestate, neînsoțit de dovezi obiective, nu este de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

coroborat cu prevederile 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 cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X cu privire la TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală asupra bazei impozabile prin Decizia de impunere.

2.Referitor la TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală asupra bazei impozabile, **D.G.R.F.P. -Serviciul Soluționare Contestatii 2 este investită să se pronunțe dacă Societatea X datorează bugetului de stat TVA stabilită suplimentar de plată asupra bazei impozabile în condițiile în care aceasta susține că, nu contestă ajustarea TVA deductibilă aferentă stocului de marfă înscris în contul 371”Marfuri” dar înțelege să conteste modalitatea de**

determinarea a bazei impozabile , fara a prezenta in sustinere motivele de fapt și de drept cu privire la acest capăt de cerere.

În fapt, din Procesul verbal întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii cu ocazia efectuării unei cercetări la fața locului la Societatea K, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP -Inspecție fiscală și listele privind mărfurile depozitate , transmisă de X, prin email, societății K, organele de inspecție fiscală au constatat că stocul valoric al mărfurile înregistrate în contul 371 "Mărfuri" este de...;

Cu ocazia verificării Societății X, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP -Inspecție Fiscală au solicitat aceste fișe de cont la zi pentru mărfurile înregistrate în contul 371 "Mărfuri" iar din fișa transmisă a rezultat că stocul de marfa este în valoare de ... lei;

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală, prin nota explicativă transmisă prin email reprezentantului legal al societății, au fost solicitate explicații în ceea ce privește locația unde pot fi identificate fizic mărfurile înregistrate în contul 371 "Mărfuri", întrucât, potrivit informațiilor transmise de organele fiscale din cadrul D.G.R.F.P.-Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii , cu ocazia cercetării efectuate pentru identificarea faptică a stocurilor de mărfuri aflate în spațiul K , au fost identificate doar mărfurile aflate în custodie.

În răspunsul transmis , reprezentantul legal precizează ca: "Locația este la adresa ...(v-am atașat poze cu stocurile). La data când au fost inspectorii persoana care a prezentat locația nu știa ce fel de stocuri sunt în locație. Ulterior a revenit cu explicații iar inspectorii fiscali au notat faptul că în această locație se afla atât marfa în custodie cât și stoc de marfa. Nu au putut ajunge fizic la ea pentru că era pusă în spatele depozitului dar persoana le-a indicat clar locația. Menționez că marfa (cealaltă nu cea în custodie) este formată din foarte multe produse de mici dimensiuni și de aceea este împachetată în cutii. Am început demersurile pentru restituirea stocului aflat în custodie și mutarea lui ";

Urmare analizei listelor cu mărfurile, transmise de societatea X, prin email societății K, s-a constatat că în aceste liste sunt enumerate mărfuri de mici dimensiuni, cum ar fi sifon chiuveta, racord extensibil, pensula pentru vopsit, burete abraziv, manși din bumbac etc., dar și mărfuri de dimensiuni mai mari și anume: casete de depozitare, cutie scule, portbagaj acoperiș auto, dulap cu 2 uși, etajera cu 4 rafturi, dulap depozitare pantofi, teava polipropilena, butelii gaz, țeava cu barieră de oxigen-colac de 600 m, faianța, cabina dus, radiatoare etc., iar din pozele transmise nu se pot identifica mărfurile din care să rezulte cele susținute de reprezentantul legal din nota explicativă.

Având în vedere că din răspunsul dat la întrebarea din Nota explicativă (anexa 3 la RIF) de către reprezentantul legal al societății X cu privire la marfa înregistrată în contul 371 "Mărfuri" rezulta că mărfurile s-ar afla în locația societății K iar urmare cercetării la fața locului efectuată la societatea K de către inspectorii fiscali din cadrul AJFP s-a identificat faptic doar stocul de marfa în custodie nu și marfa înscrisă în listele transmise de Societatea X către Societatea K , prin email , organele de inspecție fiscală au considerat marfa evidențiată scriptic în listele de inventar prezentate și contabilitatea societății, ca fiind lipsă în gestiune.

În conformitate cu prevederile art.304 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și prevederile pct.78 alin.(6) din

H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta stocului de marfa aplicand procedeul sutei mărite și au stabilit suplimentar de plata TVA .

În contestatia formulata, societatea contestatara arata ca nu contesta TVA aferenta stocului de marfa lipsa în gestiune înregistrat în contul 371”Marfuri.

Însă, societatea contestatara contesta modalitatea de determinare a bazei impozabile stabilită suplimentar asupra careia a fost stabilită suplimentar TVA de plata și prezinta motivele de fapt și de drept doar cu privire la baza impozabila în valoare de ...

Organul de solutionare a contestatiei a analizat contestatia cu privire la TVA și baza impozabila la pct.III.1 din prezenta decizie și a respins ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la acest capăt de cerere.

Însă cu privire la baza impozabila reprezentând soldul contului 371”Marfuri” conform listelor de inventar prezentate cu ocazia cercetarii la fata locului efectuata de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP , finalizata cu intocmirea Procesului verbal , societatea contestatara nu a prezentat motivele de fapt și de drept pentru care înțelege sa conteste și acest capăt de cerere.

In drept, la art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

“ Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"

Din dispozițiile legale, citate mai sus se reține că, contestația trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația va fi respinsă ca nemotivată.

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

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu consacrat de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, potrivit căruia: "*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.*"

și art.250 din același act normativ, potrivit căruia "*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]*"

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

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

Se reține astfel că, contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale starea de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, sarcina probei revenind acestuia. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarului ci unul imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere prevederile legale enunțate precum și faptul că Societatea X nu aduce argumente privind starea de fapt și de drept cu privire la baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală și asupra careia s-a stabilit suplimentar TVA de plată iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui societății contestatoare cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care aceasta a contestat baza impozabilă reprezentând marfa lipsă în gestiune înregistrată

în contul 371"Marfuri", conform listelor de inventar prezentate cu ocazia cercetării la fata locului.

Mai mult, din contestatia formulata rezulta ca societatea contestata nu contestata TVA aferenta stocului de marfa lipsa în gestiune înregistrat în contul 371"Marfuri".

În consecinta, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de Societatea X cu privire la baza impozabila stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala si asupra careia s-a stabilit suplimentar TVA de plata prin Decizia de impunere .

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

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata asupra bazei impozabile .

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata asupra bazei impozabile .

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.