



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov

Serviciul Solutionare Contestatii Nr. inregistrare ANSPDCP 20008



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7
Brasov
Tel: 0268.308.476
Fax: 0268.547.730
e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

DECIZA NR. xx

din data de xx

privind solutionarea contestatiei formulata de catre

xx

inregistrata la D.G.R.F.P Brasov sub nr.xx.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de catre A.J.F.P. Brasov - Activitatea de Inspectie Fiscala Persane Fizice, prin adresa nr.xx, inregistrata la D.G.R.F.P.Brasov sub nr. xx, cu privire la contestatia formulata de catre xx, avand CUI xx, și nr. de ordine la O.R.C. xx cu sediul in str. xx, jud. Brasov, reprezentata prin xx in calitatea de administrator.

Petenta contesta masurile stabilite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Brasov - Activitatea de Inspectie Fiscala Persane Fizice prin Deciziile de impunere nr. xx, emise pe baza Raportului de inspectie fiscala nr.xx, prin care s-a stabilit obligatiile suplimentare de plata în sumă totală de xx lei, reprezentând:

- din Decizia de impunere nr. xx
 - xx lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar de plata
 - xx lei reprezentând majorari de intârziere dobânzi aferente impozitului pe venit
 - xx lei reprezentând penalități de intârziere aferente impozitului pe venit
- din Decizia de impunere nr. xx
 - xx lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar de plata
 - xx lei reprezentând majorari de intârziere dobânzi aferente impozitului pe venit
 - xx lei reprezentând penalități de intârziere aferente impozitului pe venit

si Dispozitia de masuri nr.xx, privind masurile stabilite de catre organele de inspectie fiscala.

Contestatia este depusa in data de 02.09.2014, fiind in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea actelor administrativ fiscale contestate realizata prin remitere sub semnatura in data de 04.08.2014.

Constatând ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre xx.

I. Prin contestatia formulata de xx se contesta masurile stabilite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Brasov - Activitatea de Inspectie Fiscala Persane Fizice prin Deciziile de impunere nr. xx, emisă pe baza Raportului de inspectie fiscala nr.xx, prin care s-a stabilit obligatii suplimentare de plata în sumă totală de xx lei, reprezentând:

- din Decizia de impunere nr. xx
 - xx lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar de plata
 - xx lei reprezentând majorari de intarziere dobânzi aferente impozitului pe venit
 - xx lei reprezentând penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit
- din Decizia de impunere nr. xx
 - xx lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar de plata
 - xx lei reprezentând majorari de intarziere dobânzi aferente impozitului pe venit
 - xx lei reprezentând penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit

si Dispozitiei de masuri nr.xx, privind masurile stabilite de catre organele de inspectie fiscala si se cere anulara actelor administrativ fiscale, considerând ca actele administrativ fiscale sunt netemeinice si nelegale din urmatoarele considerente:

Petenta arata ca in raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate cu materialele consumabile necesare desfasurarii activitatii principale de "Salon de infrumusetare". Motivatia organului de control a fost aceea ca nu s-a dovedit faptul ca materialele consumabile achizitionate au intrat in gestiunea xx si ca acestea au fost consumate in totalitate in desfasurarea activitatii.

Motivul invocat de organul de inspectie fiscala respectiv ca nu s-a dovedit faptul ca materialele consumabile achizitionate au intrat in gestiunea xx si ca acestea au fost consumate in totalitate in desfasurarea activitatii, este irelevant avand in vedere ca petenta a intocmit Note de intrare-receptie pentru bunurile achizitionate cu destinatia de "materiale consumabile "si au fost prezentate echipei de control, asa cum s-a declarat de catre petenta in "Nota explicativa" solicitata de echipa de control in data de 24.07.2014.

In acest sens, se invoca prevederile art.42, alin.1), alin.2 din Legea Contabilitatii Republicata nr.82/1991 cu modificarile si completarile ulterioare care reglementeaza sanctiunile aplicabile in cazul Contraveniilor descrise la art.41, pct.2, lit.c) care se aplica in situatia xx.

Astfel, conform prevederilor legale invocate mai sus, contestatoarea arata faptul ca organul fiscal nu avea dreptul de a anula cheltuielile cu materialele consumabile efectuate de xx, ci ar fi avut dreptul de a sanctiona cu amenda cuprinsa intre 300 lei si 4.000 lei neindeplinirea obligatiei xx de a intocmi Note de intrare - receptie pentru materialele consumabile achizitionate, in cazul in care Notele de intrare - receptie nu ar fi fost intocmite.

Dovada faptului ca aceste materiale consumabile au fost incluse in pretul serviciilor vandute de xx nu ar fi reprezentat-o Nota de intrare - receptie, ci Bonul de consum. Petenta mentioneaza faptul ca au fost intocmite bonuri de consum pentru toate materialele achizitionate, pe masura ce acestea s-au consumat.

Acestea au fost solicitate de echipa de control in data de 24.07.2014 prin Nota explicativa solicitata (data solicitarii completarii Notei explicative a fost data de 24.07.2014), iar petenta a declarat in cuprinsul Notei Explicative solicitate in data de 24.07.2014 faptul ca le va prezenta la o data ulterioara intrucat Nota explicativa a fost solicitata la sediul ANAF. Organul fiscal nu a mai acordat timpul necesar prezentarii Bonurilor de consum solicitate, intocmind Raportul de Inspectie fiscala in data de 24.07.2014, aceeasi data cu cea a solicitarii Notei explicative.

In continuare se arata faptul ca a fost prezentat organului fiscal un document cuprinzand calculul de pret a serviciilor, care este anexa la Raportul de Inspecție Fiscala, fiind prezentat la pagina 37 din Raport, din care reiese clar faptul ca in componenta fiecarui serviciu prestat sunt cuprinse atat cheltuielile cu manopera, cat si cheltuieli cu materialele consumabile. Serviciile, care reprezinta obiectul de activitate principal al entitatii, nu pot fi prestate fara materialele consumabile achizitionate de xx, iar daca nu se puteau presta serviciile, intreprinderea individuala nu ar fi obtinut nici unul dintre veniturile inregistrate.

Pe parcursul desfasurarii controlului fiscal organul de control nu a efectuat inventarierea materialelor consumabile existente in perioada derularii actiunii de control. Daca s-ar fi efectuat inventarierea materialelor consumabile s-ar fi constatat faptul ca existau materiale consumabile in stoc si ca acestea provin dintr-o achizitie anterioara, iar parte dintre cele existente erau consumate partial, in sensul ca acestea contribuie la realizarea serviciilor vandute.

Altfel, xx, conform Raportului de inspectie fiscala are cheltuieli cu materialele consumabile specifice activitatii de Salon de infrumusetare in suma de "0 lei", ceea ce semnifica, pe cale de consecinta, ca si veniturile ar trebui sa fie tot "0 lei". Nu se pot elimina cheltuielile fara ca veniturile sa nu fie si ele ajustate in acelasi sens (de diminuare, pana la eliminare), si ca urmare se cere anularea actelor administrativ fiscale contestate.

II. Fata de aspectele contestate se retine ca, in urma verificarii efectuate de organele de control din cadrul A.J.F.P. Brasov - Activitatea de Inspecție Fiscala Persane Fizice la xx, avand CUI xx, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspectii fiscale generale care sa materializat prin intocmirea Raportul de inspectie fiscala nr.xx pe baza caruia s-au emis Deciziile de impunere nr.xx si nr.xx, organul de inspectie fiscala precizeaza ca in urma verificarii efectuate, nu a fost acceptată ca si cheltuiala deductibila in anul 2011 suma de xx lei si in anul 2012 suma de xx lei reprezentand contravaloarea materiale consumabile pentru care contribuabila nu a intocmit nota de intrare - receptie si constatare de diferente, documente ce atesta ca materialele au intrat in gestiunea xx. Aceste note de intrare - receptie au fost cerute insistent de echipa de inspectie fiscala, pe parcursul celor 16 zile de control, dar contribuabil a nu le-a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala nici macar in momentul in care a avut loc discutia finala cand s-a insistat din nou pentru prezentarea acestora, fapt pentru care s-a solicitat contribuabilei o ultima Nota explicativa prin care la intrebarea nr.3 *"Puteti prezenta organelor de inspectie fiscala NIR prin care materialele au intrat in gestiune ?"*, aceasta raspunde *"Da. Am prezentat NIR, daca e nevoie o sa le prezint din nou cand e posibil "*, aceasta dovedind inca odata in plus ca aceste documente nu au fost intocmite la momentul aprovizionarii .

Odata cu notele de receptie si constatare de diferente s-a solicitat contribuabilei si prezentarea bonurilor de consum care sa ateste faptul ca materialele intrate au fost consumate in totalitate. Aceste bonuri de consum au fost cerute insistent de echipa de inspectie fiscala, pe parcursul celor 16 zile de control, dar contribuabila nu le-a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala nici macar in momentul in care a avut loc discutia finala, cand s-a insistat din nou pentru prezentarea acestora, fapt pentru care s-a solicitat contribuabilei o ultima Nota explicativa prin care la intrebarea nr.4 *"Puteti prezenta organelor de inspectie fiscala bonuri de consum, prin care sa se dovedeasca ca materialele au intrat in consum ?"* aceasta raspunde :*"O sa le prezint in data de 28.07.2014"*, aceasta dovedind inca odata in plus ca aceste documente nu au existat la data efectuării inspectiei fiscale.

Data de 28.07.2014 este ulterioara datei de incheiere a inspectiei fiscale. Data incheierii inspectiei fiscale este data programata pentru discutia finala cu contribuabilul (24.07.2014), aceasta data fiind comunicata contribuabilei prin instiintarea pentru discutia finala nr.xx, conform prevederilor art.107 alin.5 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicat , cu modificarile si completarile ulterioare. In aceste conditii, contribuabilul nu mai poate prezenta documente financiar contabile dupa data incheierii inspectiei fiscale. Pentru aceste considerente, echipa de inspectie fiscala a considerat aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.48, alin.4), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la inventarierea materialelor consumabile existente in perioada derularii actiunii de control, organul de inspectie fiscala precizeaza ca din analiza calculatiei de pret efectuata de contribuabil, rezulta ca in pretul practicat este inclus si costul materialelor consumabile, dar contribuabila nu poate dovedi ca aceste materiale au intrat in gestiunea xx si ca au fost date in consum. Organele de inspectie fiscala nu au avut ca sarcina efectuarea inventarierii materialelor, aceasta sarcina revenind contribuabilului conform prevederilor pct. 2, alin.1, lit. a) din .O.M.F.P. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii.

Chiar daca s-ar fi efectuat inventarierea materialelor de catre echipa de inspectie fiscala in perioada controlului, aceasta nu ar fi o dovada ca in anii 2011 si 2012 s-au intocmit note de intrare - receptie si bonuri de consum pentru materialele consumabile.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si având in vedere motivele societatii contestatoare si constatarile organelor de inspectie fiscala, in raport cu actele normative in vigoare in perioada verificata, se retin urmatoarele:

1. Cu privire la impozitul pe venit in sumă de xx lei si accesorii aferente în sumă de xx lei, cauza supusa soluționării, D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii este de a se pronunța dacă petenta beneficiază de dreptul de deducere aferent cheltuielilor înregistrate în evidență, în condițiile în care nu demonstrează cu documente că acestea au intrat in gestiunea xx si au fost utilizate integral in scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt xx își desfășoară activitatea în baza Certificatului constatator eliberat la data de 02.08.2010 în baza Rezoluției nr.xx și a Certificatului de înregistrare seria B nr.xx emis de Oficiul Registrului Comertului de pe lângă Tribunalul Brașov, pentru activitatea autorizata:

- Activitatea principală : cod CAEN 9602 - Coafură și alte activități de înfrumusețare .
- Activități secundare:
 - cod CAEN 4619 - Intermedieri în comerțul cu produse diverse ;
 - cod CAEN 4775 - Comerț cu amănuntul al produselor cosmetice și de parfumerie, în magazine specializate ;
 - cod CAEN 8559 - Alte forme de învățământ n.c.a.;
 - cod CAEN 9609 - Alte activități de servicii n.c.a.

Veniturile obținute din exercitarea activitatilor mai sus mentionate, realizate în mod individual și/sau formă de asociere, sunt considerate venituri comerciale, care fac parte din categoria activităților independente, potrivit art. 46) din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 21 din normele metodologice date în aplicarea acestui articol, aprobat prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În acest caz pentru determinarea venitului net anual impozabil se aplică regulile de deductibilitate a cheltuielilor prevăzute la art. 48), alin. 4) - 7) din Codul fiscal și pct. 37 - 39, din normele metodologice, aprobate prin HG nr. 44/2004.

Ca urmare a verificării efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că, contribuabilul a înregistrat în perioada 01.09.2010 - 31.12.2012 în registrul jurnal de încasări și plăți, ca și cheltuieli deductibile sume importante de bani reprezentând contravaloarea materiale consumabile cu privire la care nu a dovedit ca acestea au intrat în nevederea societății și au fost consumate în totalitate în desfășurarea activității.

Acestea nu au fost acceptate la cheltuieli deductibile de echipa de inspecție fiscală întrucât petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală note de recepție și constatare diferite, documente care atestă ca materialele au intrat în gestiunea xx.

Referitor la susținerea petentei conform căruia constatările organelor de inspecție fiscală sunt eronate întrucât xx a întocmit Note de intrare recepție pentru bunurile achiziționate și acesta au fost prezentate echipei de control precizăm :

Din Raportul de inspecție fiscală nr.xx care a stat baza emiterii Deciziilor de impunere nr. xx și nr.xx rezulta ca organele de inspecție fiscale au constatat ca contribuabilul a înregistrat în perioada 01.09.2010 - 31.12.2012 în registrul jurnal de încasări și plăți, ca și cheltuieli deductibile sume importante de bani reprezentând contravaloarea materiale consumabile pentru care contribuabilul **nu a întocmit nota de intrare - recepție și constatare de diferite**, document ce atestă ca materialele au intrat în gestiunea xx.

Aceste note de intrare - recepție au fost cerute insistent de echipa de inspecție fiscală, pe parcursul efectuării inspecției fiscale, dar contribuabilul nu le-a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală nici măcar în momentul în care a avut loc discuția finală când s-a insistat din nou pentru prezentarea acestora, fapt pentru care s-a solicitat contribuabilului o ultimă Notă explicativă prin care la întrebarea nr.3 *"Puteti prezenta organelor de inspecție fiscală NIR prin care materialele au intrat în gestiune ?"*, aceasta răspunde *"Da. Am prezentat NIR , dacă e nevoie o să le prezint din nou când e posibil "*, aceasta dovedind încă odată în plus ca aceste documente nu au fost întocmite la momentul aprovizionării.

Odată cu notele de recepție și constatare de diferite s-a solicitat contribuabilului și prezentarea bonurilor de consum care să ateste faptul ca materialele intrate au fost consumate în totalitate .Aceste bonuri de consum au fost cerute insistent de echipa de inspecție fiscală, pe parcursul efectuării inspecției fiscale, dar contribuabilul nu le-a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală nici măcar în momentul în care a avut loc discuția finală, când s-a insistat din nou pentru prezentarea acestora, fapt pentru care s-a solicitat contribuabilului o ultimă Notă explicativă prin care la întrebarea nr.4 *"Puteti prezenta organelor de inspecție fiscală bonuri de consum, prin care să se dovedească ca materialele au intrat în consum ?"* aceasta răspunde :*"O să le prezint în data de 28.07.2014"*, aceasta dovedind încă odată în plus ca aceste documente nu au existat la data efectuării inspecției fiscale.

Data de 28.07.2014 este ulterioară datei de încheiere a inspecției fiscale. Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul respectiv în data de 24.07.2014 , aceasta data fiind comunicată contribuabilului prin înștiințarea pentru discuția finală nr.xx, conform prevederilor art.107 alin.5 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicat , cu modificările și completările ulterioare. Pentru aceste considerente, echipa de inspecție fiscală a considerat aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal.

In cauza sunt aplicabile prevederile anexei I din OMFP 3512/2008 privind documentele financiar - contabile:

" NOTĂ DE RECEPȚIE ȘI CONSTATARE DE DIFERENȚE (Cod 14-3-1 A)

I . a) Servește ca:

- *document pentru recepția bunurilor aprovizionate;*
- ***document justificativ pentru incarcare in gestiune;***
- ***document justificativ de inregistrare in contabilitate"***

De asemenea nu au fost intocmite bonuri de consum prin care sa se dovedeasca ca materialele achizitionate au fost date in consum, in baza bonului de consum prevazut de OMFP 3512/2008 privind documentele financiar contabile:

" BON DE CONSUM (Cod 14-3-4A)

1. Servește ca:

- *document de eliberare din magazie a materialelor;*
- ***document justificativ de scădere din gestiune;***
- ***document justificativ de înregistrare în contabilitate."***

Colaborat cu art.48, alin.(4), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

*a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, **justificate prin documente;**"*

respectiv pct. 15 si pct.37 din OMFP nr.1040/2004

"15. Documentele care stau la baza inregistrarii in evidenta contabila in partida simpla pot dobandi calitatea de document justificativ numai in cazurile in care fumizeaza toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare.

.....

37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite, inclusiv în cazul cheltuielilor reprezentând plăți efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale."

In conformitate cu prevederile art. 65 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, **„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."**, coroborat cu art. 206 alin.(1) lit.c) si d) din Codul de procedura fiscala prevazand, cu privire la motivarea contestatiei administrative formulate impotriva actelor administrative fiscale, ca petentii au obligatia sa formuleze calea administrativa de atac in scris, contestatia trebuind sa cuprinda **„ motivele de fapt si de drept"**, precum si **„dovezile pe care se intemeiaza."** si art.213, alin.(1) din din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, citam:

„Art. 213 Soluționarea contestației

*(1) In solutionarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face **în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.** Solutionarea contestației se face în limitele sesizării.”*

si avand in vedere pct.182.1 din HG nr.1050/01.07.2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citam:

*„182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, **în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.**”*

Prin urmare, motivatiile petentei conform caruia a justificat utilizarea in totalitate a materialelor achizitionate, in interesul activitatii desfasurate, precizam ca **nici in timpul controlului, nici la dosarul contestației nu au fost prezentate aceste dovezi** (nota de intrare - receptie si constatare de diferente).Petenta avea obligatia de a prezenta dovezile pe care se intemeieaza contestatia, iar acest fapt nu s-a realizat.

În cauza sunt aplicabile prevederile art.206, alin.1), lit.c) si lit.d) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare, potrivit cărora:

“ Forma si continutul contestației

(1) Contestatia se formulează în scris si va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeieaza; [...]“,

coroborate cu prevederile art.213 alin.(1) si alin.(5) din acelasi act normativ, care precizează expres că:

“(1) În solutionarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.

Analiza contestației se face în raport de sustinerile părților, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei.
Soluționarea

contestatiei se face în limitele sesizării. [...]

(5) Organul de solutionare competent se va pronunta mai întâi asupra exceptiilor de procedură si asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”.

Totodată, potrivit prevederilor pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014:

“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”.

Din dispozitiile legale invocate mai sus, se retine ca prin contestatie contribuabilul trebuie sa mentioneze atat motivele de drept si de fapt, precum si dovezile pe care se întemeieaza aceasta, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste un act administrativ fiscal.

Avand in vedere prevederile art. 65 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare, se retine ca **societatea are obligatia de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale cu documente** iar organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de fiecare caz in parte si de limitarile prevazute de lege.

Fata de aspectele prezentate se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal cand nu a acordat dreptul la deducerea cheltuielilor efectuate cu materialele consumabile nefiind dovedita ca acestea au fost utilizate integral in scopul desfasurarii activitatii desfasurate.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, **constatarea care se impune**, una naturala si de o implacabila logica juridica, **este aceea ca sarcina probei revine contestatarului.**

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

Asadar, se retine ca intrucat petenta nu a prezentat documentele justificative, care sa constituie izvorul material al pretentiilor societatii, argumente prin care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala si din care sa rezulte o situatie contrara fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala, reprezinta o nesocotire de catre contestatar a propriului interes, ceea ce determina respingerea contestatiei ca nemotivata.

In sensul celor de mai sus s-a pronuntat si **Inalta Curte de Casatie si Justitie -Sectia de contencios administrativ si fiscal, prin Decizia nr. xx**, in considerentele careia se precizeaza: "*motivarea contestatiei in procedura administrativa se poate face sub sanctiunea decaderii in termen de 30 de zile in care se poate si formula contestatia administrativa, iar nedepunerea motivelor in acest termen duce la respingerea contestatiei ca nemotivata* "

Pentru motivele precizate urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la impozitul pe venit in suma de xx lei si majorari de intarziere dobânzi aferente impozitului pe venit in suma de xx lei.

Prin contestatie petenta sustine ca carora organul de inspectie fiscala nu avea dreptul de a anula cheltuielile cu materialele consumabile efectuate de xx, ci ar fi avut dreptul de a sanctiona cu amenda cuprinsa intre 300 lei si 4.000 lei neindeplinirea obligatiei xx de a intocmi Note de intrare - receptie pentru materialele consumabile achizitionate, in cazul in care Notele de intrare - receptie nu ar fi fost intocmite.

Totodata petenta sustine ca prin Procesul verbal de constatare si sanctionare a contraventiilor nr. xx din data de 24.07.2014 a fost sanctionata cu amenda de 500 lei pentru aceste constatari.

Precizam totodata ca din Procesul verbal de constatare si sanctionare a contraventiilor nr. xx din data de 24.07.2014 rezulta ca amenda aplicata de organele de inspectie fiscala a avut la baza alte constatari decat cele la care face referire petenta in contestatie.

Lipsa documentelor care sa justifice utilizarea materialelor achizitionate in interesul desfasurari activitatii a generat respingera la deducere a cheltuielilor, nu stabilirea de amenzi, astfel motivatiile petentei conform carora ar fi fost aplicata doua sanctiuni pentru aceeași fapta se constata neintemeiata.

Referitor la mentiunile petentei conform careia *“pe parcursul desfasurarii controlului fiscal organul de control nu a efectuat inventarierea materialelor consumabile existente in perioada derularii actiunii de control. Daca s-ar fi efectuat inventarierea materialelor consumabile s-ar fi constatat faptul ca existau materiale consumabile in stoc si ca acestea provin dintr-o achizitie anterioara, iar parte dintre cele existente erau consumate partial, in sensul ca acestea contribuie la realizarea serviciilor vandute”* precizam ca petenta mentioneaza prin contestatie ca a prezentat organelor de inspectie fiscala calculatii de pret a serviciilor si din acestea rezulta ca in componenta fiecarui serviciu prestat intra atat manopera cat si materialele consumate.

Din cele precizate se desprind inca odata ca petenta nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente justificative pentru a dovedi intrarea in gestiune si consumul in interesul activitatii desfasurate al tuturor materialelor achizitionate.

Conform prevederilor OMFP 3512/2008 privind documentele financiar – contabile, documentele justificative pentru inregistrare in contabilitate a incarcarii in gestiune si a scaderii din gestiune sunt **“NOTĂ DE RECEPȚIE ȘI CONSTATARE DE DIFERENȚE”** si **“BON DE CONSUM”** iar contribuabila nu a prezentat aceste documente , sarcina probei revenind contribuabilului conform art. 65 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, **„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Organele de inspectie fiscala nu au avut ca sarcina efectuarea inventarierii materialelor, aceasta sarcina revenind contribuabilului conform prevederilor pct. 2, alin. (1), lit. a) din .OMFP 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii: **“2. - (1) In temeiul prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, entitatile au obligatia sa efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii detinute, la inceputul activitatii, cel puțin o data in cursul exercitiu lui financiar pe parcursul functionarii lor, in cazul fuziunii sau incetarii activitatii, precum și in urmatoarele situatii:**

a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;”

Chiar daca s-ar fi efectuat inventarierea materialelor de catre echipa de inspectie fiscala in perioada controlului, **aceasta nu ar fi putut reprezenta o dovada ca in anii 2011 - 2012 s-au intocmit Note de intrare - receptie si bonuri de consum pentru materialele consumabile**, drept in consecinata motivatiile petentei nu pot fi avute in vedere la solutionarea contestatiei.

Referitor la accesoriile calculate in suma de xx lei aferent impozitului pe venit stabilit suplimentar in suma de xx lei, pentru care sa respins contestatia ca nemotivata rezulta ca si pentru accesoriile aferente in suma de xx lei se va respinge contestatia ca nemotivata conform principiului de drept potrivit căruia *“accessorium sequitur principale”*.

2. Cu privire la contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. xx, se retin urmatoarele

„1.1 MASURA:

In Registrul jurnal de incasari si plati (cod 14 -I-I/b) se vor inregistra toate operatiunile de incasari si plati efectuate, cu respectarea in totalitate a prevederilor O.M.F.P nr.1040/ 2004 privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida

simpliciter de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal;

2.1 MASURA:

- Se vor întocmi și conduce la zi, Fișa pentru operațiuni diverse cod 14-6-22jb) pentru cheltuieli deductibile limitat, cu respectarea prevederilor legale pct.46 din O.M.F.P nr.1040/2004;

3.1 MASURA:

Se va întocmi la zi Jurnalul privind operațiuni diverse pentru cheltuieli (cod 14-6-17/c) cu respectarea prevederilor pct. 46 și pct. 47 din O.M.F.P nr.1040/2004;”

În speta sunt aplicabile prevederile art. 209 alin.(1), lit.a) și alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederile Ordinului P.A.N.A.F. nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală-Anexa nr. 1, pct. 5.1. din ordin-, precum și prevederile Ordinului M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală- Anexa nr. 2 pct. 1 din ordin-, potrivit cărora :

„ART. 209

Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;”

„(2)Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

„5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.”

„Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18

1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

Prin urmare, având în vedere natura măsurilor dispuse prin Dispoziției nr. xx din prevederile legale mai sus enunțate se reține că pentru soluționarea contestației împotriva Dispoziției nr. xx privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală sunt aplicabile prevederile art. 209 alin.(2) din O.G. nr. 92./2003 privind Codul de

procedura fiscala, republicata, competenta de solutionare a contestatiei impotriva dispozitiei de masuri sus-mentionate apartinand organelor de inspectie fiscala, si in consecinta, se va transmite contestatia formulata si depusa de catre petenta la Administratia Judeteană a Finantelor Publice Brasov pentru solutionarea contestatiei cu privire la acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus, si in temeiul dispozitiilor art. 209, alin.1, lit.a, art. 210 si art. 216 alin. 1 si 2 din O.G. nr.92/2003R privind Codul de Procedura Fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare se:

D E C I D E

1. Respingerea, ca nemotivata, a contestatiei cu privire la impozitul pe venit in suma de xx lei si majorari de intârziere dobânzi aferente impozitului pe venit in suma de xx lei.

2. Constatarea necompetentei de solutionare a contestatiei formulate impotriva Dispozitiei de masuri nr.xx, privind masurile stabilite de catre organele de inspectie fiscala si transmiterea dosarului cauzei, spre competenta solutionare pentru acest capat de cerere, organelor de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Brasov.

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

DIRECTOR GENERAL