

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE x
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr.x din x
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. „x” S.R.L.
din municipiul x, județul x

Biroul soluționare contestații din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice x** a fost sesizat de **Administrația Județeană a Finanțelor Publice x – Inspecție Fiscală**, prin adresa nr.x din x – înregistrată la D.G.R.F.P. x sub nr.x/x, în legătură cu **dosarul contestației** formulată de **Societatea Comercială „x” S.R.L.** din municipiul x, județul x împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.x din x, act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. x, precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.x încheiat la data de x de inspectori din cadrul I.F. x, comunicate și confirmate ca primite de societatea comercială contestatară la data de x.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art.207 și ale art.209 alin.(1) lit.a) din TITLUL IX – "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale"* – al Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat – înregistrată la A.J.F.P. x sub nr. x/x, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială „x” S.R.L. are domiciliul fiscal în municipiul xi, str. x, nr.x, cod poștal x, județul x, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului x sub nr.**J1x** și are codul unic de înregistrare x cu atribut fiscal **RO**.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **x lei** – *din care:*

- *impozit pe profit stabilit suplimentar de plată* x lei;
- *dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit* x lei;
- *penalități de întârziere aferente impozitului pe profit* x lei;
- *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată* x lei;
- *dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA* x lei;
- *penalități de întârziere aferente TVA* x lei.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – Susținerile contestatarii sunt următoarele (citat):

„[...] Subsemnatul x, asociat și totodată director general al subscrisei SC x SRL, cu sediul în x, [...], formulez prezenta

CONTESTAȚIE ÎMPOTRIVA DECIZIEI DE IMPUNERE

nr.x, a bazei de impunere și a Raportului de Inspecție Fiscală x, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice xa, [...], și adusă la cunoștința noastră în data de x, solicitându-vă ca prin decizia de soluționare a prezentei contestații să admiteți în totalitate contestația formulată de subsemnat și pe cale de consecință, să desființați în întregime actele administrative fiscale atacate, [...].

MOTIVELE PREZENTEI CONTESTAȚII

[...] În mod eronat s-a stabilit ca lipsă în gestiune materii prime în sumă de x lei și TVA ajustată aferentă în sumă de x lei reprezentând burete tocat. Conform listei de inventariere anexă la Raportul Fiscal buretele tocat este în gestiunea societății și conform notei explicative anexa 26 dată de dl. x în calitate de asociat și administrator, buretele tocat se folosește în procesul de producție la confecționarea produselor de tapițerie (canapele, perne).

În urma măsurilor dispuse de organul de control **sunt obligat să rămân cu buretele tocat în stoc** fără a mai avea posibilitatea de a-l valorifica sub formă de produs finit sau materie primă deoarece voi colecta TVA încă o dată. [...]

[...] Mai menționez că societatea are doi asociați și doi administratori x și x dar prezentarea constatrilor finale au fost aduse la cunoștința doar unuia dintre noi în persoana d-lui x având și funcția de director economic, iar eu ca director general și ca persoana desemnată să reprezint societatea pe durata derulării inspecției nu am luat parte la discuția finală și nu mi-au fost prezentate constatările, deci nu mi-am spus punctul de vedere cu privire la acest raport.

Precizez că activitatea societății a fost grav afectată, fiind în incapacitate de a efectua plăți angajate anterior încheierii raportului inspecției fiscale. [...]”.

II. – Din Decizia de impunere nr.x din x, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr.x din x, rezultă următoarele:

* **Inspecția fiscală**, finalizată la data de x, a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului, printre care și cele reprezentate de impozitul pe profit aferent perioadei x și taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei x.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.x din data de x care a stat la baza emiterii de către A.J.F.P. x a Deciziei de impunere nr.x din x.

În acest Raport, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citat):

„[...] Impozitul pe profit (anexa nr 4)

[...] Pentru întreaga perioadă verificată au rezultat următoarele :

- x lei: impozit pe profit suplimentar (x lei impozit stabilit de organele de inspecție fiscală – x lei impozit declarat de societate în perioada verificată),
- x lei majorări de întârziere,
- x lei penalități întârziere,
- x lei diminuare pierdere.

[...] Taxa pe valoarea adăugată (anexa nr 6)

[...] a) TVA deductibilă

Conform evidenței contabile, societatea a înregistrat TVA deductibilă în sumă de x lei. Organele de inspecție fiscală, au stabilit pentru aceeași perioadă, TVA deductibilă în sumă de x lei. Diferența în sumă de x lei a fost stabilită astfel:

-x lei TVA exclusă de la deducere, deoarece societatea nu a înregistrat în evidența contabilă toate discounturile primite și a efectuat înregistrări duble la achiziții. Pentru clarificarea neconcordanțelor înscrise în declarația „394” [...], societatea a prezentat fișe de cont de la partenerii de afaceri. În urma punctajului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că SC x SRL, nu a înregistrat în evidența contabilă toate discounturile primite de la SC x SRL în lunile x și x (TVA deductibilă fiind majorată cu suma de x lei), și a înregistrat de două ori achiziții efectuate de la SC x SRL, SC x SRL (TVA deductibilă fiind majorată cu suma de x lei) - anexa nr 24.

Au fost încălcate prevederile art.145 coroborat cu prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 [...] și prevederile art.6 din Lg 82/1991 Republicată [...].

- x lei TVA deductibilă aferentă cheltuielilor de protocol peste limita legală (societatea înregistrează pierdere).

Au fost încălcate prevederile art 145 coroborat cu prevederile art 21 alin 3 lit a) din Legea nr.571/2003 [...].

- x lei TVA ajustată aferentă lipsei în gestiunea materii prime (din care x lei TVA ajustată burete tocat + x lei TVA diferențe stoc faptic comparativ cu cel scriptic).

Ca urmare a măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală (inventarierea stocurilor), societatea a prezentat lista inventar materii prime întocmită la data de x în valoare totală de x lei, din care suma de x lei reprezintă burete tocat (x kg). Conform notei explicative dată de Dl x în calitate de asociat și administrator, buretele tocat aflat în stoc a rezultat ca urmare a procesului de producție confecționarea de canapele (debitarea din blocuri de burete brut). În baza art 11 din lg 571/2003 [...], organele de inspecție fiscală au stabilit că buretele tocat nu poate avea valoare de inventar, acesta reprezentând în fapt pierderi tehnologice introduse în consum la data realizării produselor finite – canapele.

În conformitate cu prevederile art. 11 din Lg 571/2003 [...], organele de inspecție fiscală au stabilit lipsă în gestiune materii prime în sumă de x lei și tva ajustată aferentă în sumă de x lei conform art.148 alin.1 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Deasemenea organele de inspecție fiscală au mai stabilit TVA ajustată în sumă de x lei aferentă lipsei în gestiune materii prime prin compararea inventarului faptic cu stocul scriptic.

Au fost aplicate prevederile 148 alin 1 lit c) din Legea nr. 571/2003 [...].

- x lei TVA ajustată aferentă lipsei în gestiune produse finite (x lei tva ajustată lipsă gestiune stoc faptic comparativ stoc scriptic)

Au fost aplicate prevederile 148 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 571/2003 [...].

- x lei tva exclusă de la deducere aferentă cheltuielilor cu materiile prime ce nu este aferentă realizării de venituri (în luna x societatea a înregistrat cheltuielă cu materiile prime în sumă de x lei și producție obținută în valoare de x lei. Diferența a reprezentat bază impozabilă.)

Au fost încălcate prevederile 145 alin. 2 lit.a) -146 din Legea nr.571/2003 [...].

[...] Bunurile și serviciile pentru care s-a exercitat dreptul de deducere sunt destinate realizării de operațiuni taxabile (cu excepția celor menționate mai sus). Pentru justificarea dreptului de deducere, au fost prezentate facturi fiscale, și alte documente justificative conform prevederilor art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

TVA deductibilă determinată de societate înscrisă în jurnalele de cumpărări, corespunde cu sumele înregistrate în evidența contabilă, respectiv balanțele de verificare. [...]”.

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

* În **Raportul de inspecție fiscală din x**, încheiat de organele de control ale Inspecției Fiscale x, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului de către S.C. „x” S.R.L., printre care și cele privind impozitul pe profit aferent perioadei x și taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei x.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este “Fabricarea de mobilă n.c.a.” – cod CAEN 3109.

Urmare constatărilor consemnate în RIF nr.x, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.x, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x – I.F., **au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, în sumă totală de x lei**, astfel:

- *impozit pe profit stabilit suplimentar de plată* x lei;
- *dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit* x lei;
- *penalități de întârziere aferente impozitului pe profit* x lei;
- *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată* x lei;
- *dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA* x lei;
- *penalități de întârziere aferente TVA* x lei.

În timpul inspecției fiscale s-a constatat faptul că societatea comercială nu a luat în calcul la determinarea profitului impozabil toate cheltuielile nedeductibile fiscal, a înregistrat în mod eronat aceleași facturi de achiziție de câte două ori, nu a înregistrat în totalitate veniturile realizate din discounturile primite. Se precizează că, urmare inventarierii faptice dispuse, organele de inspecție fiscală au constatat lipsuri, atât în gestiunea de materii prime, cât și în gestiunea de produse finite.

De asemenea, societatea comercială contestată a descărcat eronat gestiunea de mărfuri și a înregistrat cheltuieli care nu sunt aferente realizării de venituri, toate aceste deficiențe conducând la calculul de obligații fiscale suplimentare de plată în sarcina contestatarii, precum și la calculul de accesorii de plată aferente acestora.

* **Prin contestația formulată**, societatea comercială susține că, urmare motivelor de fapt invocate de echipa de inspecția fiscală, este obligată să rămână cu buretele tocat în stocul de materii prime, fără a mai avea posibilitatea de a-l valorifica sub formă de produs finit sau materie primă.

Se mai menționează și faptul că societatea comercială are doi asociați și doi administratori, respectiv domnii x și x, dar prezentarea constatărilor finale au fost aduse la cunoștința doar unuia dintre aceștia, în persoana domnului x (care deține și funcția de director economic), iar domnul x, în calitate de director general și persoană desemnată să reprezinte societatea comercială pe durata derulării inspecției fiscale, nu a luat parte la discuția finală și nu i-au fost prezentate constatările, deci nu și-a spus punctul de vedere cu privire la acest raport.

* **Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată și stabilește următoarele:**

1. – Referitor la suma de x lei reprezentând TVA suplimentară și accesorii de plată aferente în sumă totală de x lei (xlei/dobânzi/majorări de întârziere + x lei/penalități de întârziere).

Din analiza actelor și documentelor aflate la dosarul cauzei, rezultă că suma contestată de x lei reprezintă TVA suplimentară aferentă bunurilor în valoare de x lei constatate de

organele de inspecție ca fiind lipsă în gestiune la S.C. "x" S.R.L., cu ocazia inventarierii efectuate în timpul controlului.

În contestația formulată, S.C. "x" S.R.L. afirmă că suma de x lei reprezintă valoarea buretelui tocat ce se află în stocul de materii prime al firmei și care va fi utilizat în viitor în procesul de producție pentru confecționarea de canapele și perne.

Organul de inspecție fiscală precizează, atât în RIF nr.x, cât și în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, că buretele aflat în gestiunea de materii prime sub formă de „blocuri de burete brut” este dat în consum, cu toată valoarea, la momentul realizării produselor finite.

Astfel, **„buretele tocat”** rezultat ca urmare a procesului de producție (debitarea „blocurilor de burete brut” aflate în gestiunea de materii prime și date în consum în întregime, la întreaga valoare), **repezintă de fapt pierderi tehnologice a căror valoare este deja inclusă în produsele finite și deci nu poate reprezenta stoc de materie primă cu valoare de inventar**, întrucât valoarea acestuia a fost deja înregistrată în cheltuielile societății comerciale.

Prin urmare, cantitatea de **x kg** de **„burete tocat”** pe care societatea comercială contestată susține că o deține, nu poate acoperi lipsa constatată de organele fiscale în gestiunea de materii prime.

De altfel, această situație este confirmată și prin cele conținute de Nota explicativă dată în scris de domnul x, în calitate de asociat și administrator, care declară că buretele tocat a rezultat ca urmare a procesului de producție pentru confecționarea de canapele (debitarea din blocuri de burete brut).

Afirmația contestatărei, precum că buretele tocat este materie primă cu valoare de inventar, fiind folosit în procesul de producție „[...] la confecționarea produselor de tapiserie [...]”, nu este de natură a modifica constatările organelor de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

au stabilit că, în fapt, materia primă este reprezentată de blocurile de burete brut, iar resturile de burete rămase în urma debitării acestora **nu au calitatea de materie primă cu valoare de inventar în gestiunea societății comerciale**, acestea reprezentând pierderi tehnologice rezultate ca urmare a producției de canapele.

De altfel, societatea comercială contestată nu prezintă niciun fel de documente în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Din dispozițiile art.206 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se reține că, în contestație, societatea comercială trebuia să menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatărei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În acest sens, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „[...] cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească [...]”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât S.C. „x” S.R.L. este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este una naturală și de o implacabilă logică juridică, aceea că sarcina probei revine contestatărei.

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

Totodată, la art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„Art. 65 – Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente concrete cu privire la încadrarea „buretelui tocat” drept materie primă, care să aibă o valoare de inventar de 33.449 lei, precum și faptul că nu se prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală – aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 (publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr.236/24 aprilie 2013), se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de x lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară.

În ceea ce privește **accesoriile de plată** (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) aferente în sumă totală de x lei (*x lei/dobânzi/majorări de întârziere + x lei/penalități de întârziere*), acestea au fost calculate în mod legal, conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, iar potrivit principiului de drept „accesoriul urmează soarta principalului”, sunt datorate bugetului general consolidat al statului.

2. – Referitor la suma de x lei (*x lei/TVA suplimentară + x lei/impozit pe profit suplimentar*), cu accesorii aferente în sumă de x lei (*x lei/dobânzi/majorări de întârziere + x lei/penalități de întârziere*).

Se reține faptul că S.C. "x" S.R.L. a formulat contestație împotriva întregului act administrativ fiscal, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.x, însă, pentru diferențele suplimentare în sumă totală de x lei (*x lei/TVA suplimentară + x lei/impozit pe profit suplimentar*) nu prezintă motivele de fapt și de drept ce stau la baza contestării, așa cum prevede art.206 alin.(1) lit.c) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală – aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F nr. 450/2013, contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru suma totală de x lei reprezentând TVA și impozit pe profit suplimentare.

În ceea ce privește **accesoriile de plată** (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de x lei, se reține că acestea au fost calculate în mod legal, conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, iar potrivit principiului de drept „accesoriul urmează soarta principalului”, sunt datorate bugetului general consolidat al statului.

Cu privire la afirmația din contestație: „[...] Mai menționez că societatea are doi asociați și doi administratori x și x dar prezentarea constatărilor finale au fost aduse la cunoștința doar unuia dintre noi în persoana d-lui x având și funcția de director economic , iar eu ca director general și că persoana desemnată să reprezint societatea pe durata derulării inspecției nu am luat parte la discuția finală și nu mi-au fost prezentate constările deci nu mi-am spus punctul de vedere cu privire la acest raport.[...],” se reține că, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală precizează faptul că toate constatările controlului au fost aduse la cunoștința ambilor administratori ai societății comerciale, în timpul inspecției fiscale, aceasta desfășurându-se la punctul de lucru din incinta Parcului Industrial x unde S.C. "x" S.R.L. își desfășoară activitatea de producție.

Administratorii societății comerciale contestate au fost invitați la sediul A.J.F.P. x, în data de x, în vederea prezentării proiectului de raport de inspecție fiscală, a constatărilor și consecințelor fiscale. La discuția finală s-a prezentat numai domnul x, iar domnul x a transmis telefonic organelor de inspecție fiscală că nu se poate prezenta, întrucât este bolnav.

În aceste condiții, conform prevederilor art. 44 alin.(2¹) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală precizează că au transmis, la data de x, proiectul de raport întocmit ca urmare a inspecției fiscale, pe adresa de e-mail a societății comerciale: x

În conformitate cu prevederile art.107 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, domnul x a avut posibilitatea să prezinte, în scris, punctul său de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, raportul de inspecție fiscală fiind aprobat în data de x.

S.C. "x" S.R.L., prin administratorul x, a renunțat la formularea unui punct de vedere.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Societatea Comercială „x” S.R.L. din municipiul x, județul x, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x din x, act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. x, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și accesoriile de plată aferente acesteia.

2. – Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma totală de x lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și impozit pe profit stabilite suplimentar de plată și accesoriile de plată aferente acestora.

3. – Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

x

DIRECTOR GENERAL,