

I.În luna martie 2002 Inspectoratul de Poliție al Județului X, a solicitat Direcției controlului fiscal efectuarea unui control la o societate comercială. Controlul a avut drept scop verificarea modului de evidențiere a unor facturi de aprovizionare cu mărfuri precum și modul de evidențiere a vânzării mărfurilor, respectiv stabilirea obligațiilor față de bugetul de stat, pe baza documentelor puse la dispoziție de organele de poliție și de către societate.

Din controlul efectuat, organele fiscale au reținut că societatea a realizat venituri din vânzări de mărfuri aprovizionate pe baza de facturi, veniturile nefiind înregistrate în evidența contabilă a societății. Conform procesului verbal întocmit de organele de poliție precum și a declarațiilor administratorului și gestionarei, societatea a înregistrat aceste încasări din vânzări- în caiete în afara evidenței contabile .

Totodată, organele fiscale rețin că societatea a vândut mărfuri primite în consignatie, neînregistrând în contabilitate intrarea și vânzarea lor, deci veniturile realizate din vânzarea acestor mărfuri și T.V.A. colectată pentru anii 2000, 2001, și 2002.

În urma verificării s-a stabilit o diferență de T.V.A., care este contestată de agentul economic. Totodată, s-au calculat majorări de întârziere aferente T.V.A- în baza H.G. nr. 564 / 2000, H.G. nr. 1043 / 2001 și penalități de întârziere- conform O.M.F. nr. 2103 / 2001.

II. Prin contestația depusă petenta nu este de acord cu sumele stabilite ca diferențe de virat la bugetul de stat pe linie de T.V.A., precizând în susținerea cauzei următoarele:

Urmare a sesizării Parchetului de pe lângă Judecătoria ...- în dosarul P/ 2002, pentru stabilirea obligațiilor societății s-a dispus efectuarea unui Raport de expertiză contabilă privind modul de calcul a obligațiilor față de bugetul de stat. Mai menționează că a depus declarație în dosarul penal P/ 2002, declarație prin care a contestat și sumele datorate la bugetul de stat pe linie de taxa pe valoarea adăugată.

În susținerea cauzei, petenta precizează că adresa Parchetului de pe lângă Judecătoria, din 16.05.2003, ar confirma faptul că nu datorează bugetului de stat sumele stabilite prin procesul verbal contestat- ca atare solicită anularea acestora și admiterea contestației așa cum a fost formulată.

III. Luând în considerare actele existente la dosarul cauzei, susținerile contestatoarei, constatările organelor de control, în raport cu prevederile legale în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

În fapt, contestatoarea- persoană juridică română, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului, avea ca obiect de activitate principal- comerț cu mărfuri industriale și piese auto. Verificarea a cuprins perioada 01.06.2000 - 28.02.2002.

La solicitarea Inspectoratului de Poliție al județului X s-a procedat la controlul rezultatelor economico-financiare obținute de societate din activitatea de comerț cu mărfuri industriale și piese auto, în scopul determinării realității cheltuielilor înregistrate aferente veniturilor realizate, în vederea stabilirii obligațiilor fiscale ale agentului economic .

Odată cu solicitarea verificării - organele de poliție au pus la dispoziția organelor de control documentele care au fost ridicate de la societate (facturi fiscale și caiete cu însemnări în afara evidenței contabile). Din verificarea documentelor puse la dispoziție, s-a constatat că societatea contestatoare a realizat venituri suplimentare din vânzarea unor mărfuri a căror intrare nu a fost evidențiată în contabilitate.

În fapt, în perioada verificată societatea s-a aprovizionat cu diverse mărfuri de la furnizori, fără a evidenția operațiunile respective în contabilitate. Totodată, veniturile realizate din vânzarea mărfurilor respective și T.V.A. aferentă nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății. Prin procesul verbal atacat organele fiscale au stabilit pentru aceste venituri T.V.A. colectată .

S-a reținut și faptul că agentul economic a vândut mărfuri primite în consignatie, fără a înregistra intrarea și vânzarea acestora, și respectiv taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă acestor venituri.

Așadar, organele de control fiscal, pe baza facturilor puse la dipoziție de poliție și a datelor din caiete în afara evidenței contabile, cuprinzând notițe cu facturi fiscale de aprovizionari cu marfă neînregistrate în contabilitate, au stabilit obligații suplimentare la impozitul pe profit, impozitul pe venitul microintreprinderilor și taxa pe valoarea adăugată, cu majorări și penalități de întârziere aferente. Petenta a contestat doar debitul suplimentar la T.V.A, cu accesoriile aferente, solicitând anularea acestora .

Cauza supusă soluționării a fost dacă societatea contestatoare datorează taxa pe valoarea adăugată pentru veniturile neînregistrate din activitatea de comerț cu piese auto precum și pentru activitatea de consignatie desfășurată.

În drept, potrivit prevederilor art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82 / 1991 " *înregistrările în contabilitate se fac cronologic și sistematic , potrivit planurilor de conturi "*, iar alin. 2 prevede că " *orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*"

Pentru bunurile cumpărate de la diverși furnizori și ulterior vândute, petenta nu a întocmit facturi fiscale și nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile din vânzarea mărfurilor respective, consecința fiind-diminuarea obligațiilor fiscale față de bugetul de stat.

Având în vedere că societatea nu a emis facturi și nu a înregistrat în contabilitate veniturile obținute din vânzarea mărfurilor, cu consecința denaturării rezultatelor financiare și a obligațiilor fiscale se constată că au fost încălcate prevederile art. 12 din Legea contabilității nr. 82 / 1991 republicată care precizează că "*deținerea cu orice titlu de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar, alte drepturi și obligații, precum și efectuarea de operațiuni economice fără a fi înregistrate în contabilitate sunt interzise*" și ale art. 15 din aceeași lege, potrivit căruia "*Contabilitatea clienților și furnizorilor , a celorlalte creanțe și obligații se ține pe categorii , precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică* ".

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni desfășurate de petentă : se reține ca aceasta nu a calculat , evidențiat și virat T.V.A. pentru bunurile vândute , pentru care nemaexistând în stoc, s-a stabilit că s-a transferat dreptul de proprietate (fiind livrate diverșilor clienți).

În drept la art. 2 din O.U.G. nr. 17 / 2000 privind taxa pe valoarea adăugată se prevede că:

"În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe de urgență, efectuate de o manieră independentă de către contribuabili, privind:

a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale, indiferent de forma juridică prin care se realizează: vânzare, schimb, aport în bunuri la capitalul social;"

La art. 25 pct. C lit. a) din O.U.G. nr. 17 / 2000 privind taxa pe valoarea adăugată - referitor la obligațiile contribuabililor privind evidența operațiunilor se prevede expres că aceștia sunt obligați:

" să țină evidența contabilă potrivit legii, care să le permită să determine baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrările și/ sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă intrărilor."

Având în vedere prevederile legale anterior citate și cele ale art. 6 din Legea contabilității nr. 82/ 1991- constatăm că societatea era obligată să înregistreze aprovizionările cu marfă din facturile găsite de poliție ca neînregistrate și cumpărările din facturile notate în caiete în afara evidenței (situație în care ar fi avut dreptul de deducere a T.V.A. și a cheltuielilor privind mărfurile). La vânzarea mărfurilor respective - avea obligația de a determina și evidenția corect veniturile din vânzări și T.V.A. colectată aferentă.

De altfel, din actul de control reiese că atât administratorul societății cât și gestionara au recunoscut prin declarațiile făcute- că societatea a

înscris încasările rezultate din vânzarea acestor mărfuri în caiete în afara evidenței contabile .

Prin contestație însă, petenta a dorit să fie luate în calcul la stabilirea prejudiciului cauzat bugetului consolidat doar cele 18 facturi găsite de organele de poliție și puse la dispoziția organelor de control.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele petentei potrivit cărora prejudiciul creat ar trebui stabilit numai în ceea ce privește cele 18 facturi fiscale găsite de organele de poliție, întrucât- așa cum s-a reținut de către organele de control, administratorul și gestionara societății au declarat că au înregistrat încasările rezultate din vânzarea unor mărfuri aprovizionate pe baza de facturi în caiete în afara evidenței contabile.

În acest sens, din declarația făcută de administratorul societății , în dosarul de cercetare penală nr. /P/ 2002, declarație existentă la dosarul cauzei, cităm:

" Cu ocazia controlului la magazin de către organele de poliție am fost și eu prezent, și am auzit când acestea au întrebat vânzătoarea dacă are marfă în plus și dacă are facturi neînregistrate. Aceasta a răspuns afirmativ, însă a precizat că facturile neînregistrate le-a aruncat la gunoi, iar în privința mărfurilor în plus, referindu-se la mărfuri fără documente de proveniență, vânzătoarea a pus deoparte piese în valoare de aproximativEu m-am arătat surprins de existența acestor mărfuri..."

Având în vedere cele declarate, constatăm că în fapt și administratorul avea cunoștință de neînregistrarea tuturor facturilor în evidența contabilă, cu consecința diminuării obligațiilor fiscale ale societății pe linie de T.V.A., impozit pe profit și impozit pe venitul microintreprinderilor.

În concluzie, și aceste venituri din caietele în afara evidenței trebuiau luate în considerare la stabilirea obligațiilor fiscale reale ale societății.

Prin urmare, societatea avea obligația de a calcula, evidenția și vira taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor vândute, așa cum legal au stabilit organele de control prin procesul verbal încheiat .

*De asemenea, societatea a desfășurat activitate de consignație, vânzând mărfuri primite în consignație, fără a înregistra veniturile realizate din vânzarea acestor mărfuri și T.V.A. colectată.

În Codul Comercial Român la art.405, 406 și 407 se prevede că :

"ART. 405 Comisionul are ca obiect tratarea de afaceri comerciale de către comisionar în socoteala comitentului.

Între comitent și comisionar există aceleași drepturi și obligațiuni ca între mandant și mandatar, cu deosebirile stabilite prin articolele următoare.

ART. 406

Comisionarul este direct obligat către persoana cu care a contractat, ca și cum afacerea ar fi fost a sa proprie.

ART. 407

Comisionarul trebuie sa țină deosebite între dansele și chiar de ale sale proprii, lucrările diferiților comitenți, și sa aibă în registrele sale partida deosebită pentru fiecare operațiune."

Având în vedere că bunurile au fost primite și livrate în regim de consignație- societatea consignatară avea obligația de colecteze T.V.A. aferentă operațiunii de vânzare, așa cum se prevede în capitolul privind "Baza de impozitare" din O.U.G. nr. 17 / 2000 privind taxa pe valoarea adăugată- art. 13, respectiv pct 8.6 din H.G. nr. 401 / 2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a taxei pe valoarea adăugată :

"8.6. Pentru vânzările de bunuri în regim de consignație baza de impozitare se determină după cum urmează:

a) suma obținută din vânzarea bunurilor încredințate de plătitorii de taxă pe valoarea adăugată pentru a fi vândute. Pentru bunurile încredințate vândute plătitorii de taxă pe valoarea adăugată respectivi sunt obligați să emită facturi fiscale conținând elementele prevăzute la art. 25 lit. B din ordonanța de urgență cel mai târziu în ultima zi a lunii în care s-a efectuat vânzarea ;

b) suma reprezentând comisionul aplicat asupra vânzărilor de bunuri aparținând neplătitorilor de taxă pe valoarea adăugată sau scutite de plata taxei pe valoarea adăugată."

*Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată au fost calculate în mod legal majorări de întârziere, conform art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 11 / 1996 privind executarea creanțelor bugetare cu modificările și completările ulterioare și art. 31 din O.U.G. nr. 17 / 2000 privind taxa pe valoarea adăugată, potrivit căruia :

"Pentru neplata integrală sau a unei diferențe din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit, contribuabilii datorează majorări de întârziere calculate conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor".

Penalitățile de întârziere au fost calculate în conformitate cu prevederile pct. 3. din Ordinul M.FP. nr. 2103 / 2001 pentru aprobarea normelor de aplicare a O.G. nr. 11 / 1996, referitor la art. 13^A1 astfel cum a fost modificat prin **Ordonanța** Guvernului nr. 26/2001:

"3.1. Pentru obligațiile bugetare neplătite la termenul de plată legal se datorează o penalitate de întârziere de 0,5% pe fiecare lună și/sau fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată (...)

3.3. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a majorărilor de întârziere și a penalităților pentru nevărsarea de către plătitori a sumelor reținute la sursă."

Pentru considerentele prezentate în cuprinsul deciziei- în temeiul prevederilor art. 179 și 185 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 republicată privin Codul de procedură fiscală, s-a decis respingerea ca neîntemeiată a

conestației depuse- pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată, cu majorări și penalități de întârziere aferente.