



DECIZIA NR. 30

din 31.03.2011

privind soluționarea contestației formulate de

.....,

din municipiul Suceava, str.,

județul Suceava,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava

sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr., asupra contestației formulate de, cu sediul în municipiul Suceava, str., județul Suceava.

..... contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., privind suma contestată de, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- – TVA;
- – majorări de întârziere aferente TVA;
- – impozit pe veniturile din dividende;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub, privind suma de, din care – impozit pe profit, – majorări de întârziere aferente, – TVA, – majorări de întârziere aferente TVA, – impozit pe veniturile din dividende și – majorări de întârziere aferente.

Din suma de impozit pe profit contestat aferent lipsei mărfii din gestiune, suma deeste aferentă lunii decembrie 2008, iar suma deeste aferentă lunii septembrie 2009. De asemenea, contestă și suma de, reprezentând majorări aferente impozitului pe profit contestat în sumă de

Din suma de TVA contestată, suma deeste aferentă lipsei mărfii din gestiune, căreia îi corespund majorări de întârziere în sumă de, iar suma deeste aferentă erorii din program, căreia îi corespund majorări de întârziere în sumă de

De asemenea, societatea contestă și suma de, reprezentând impozit pe dividende, și suma de, reprezentând majorări de întârziere aferente.

Referitor la suma de, reprezentând TVA, societatea precizează că, în mod eronat softul utilizat de către aceasta a generat și înregistrat în balanța de verificare modificările de stocuri și prețuri utilizând următoarele articole contabile:

Debit	Credit		
4111	707	.....
4111	4427		..... lei
418	707	..... lei	
418	4427		..... lei
371	707	..... lei	
Total		..... lei	..... lei
607	371	..... lei	

Societatea menționează că, în luna decembrie 2008, a înregistrat în evidența contabilă documentele prevăzute de Codul fiscal și Legea contabilității și că a întocmit declarațiile prevăzute de art. 156² și art. 156⁴ din Codul fiscal.

Contestatoarea susține că înregistrarea în contabilitate a livrărilor de bunuri a fost efectuată în contul de venituri din vânzarea de mărfuri (cont 707) în sumă de lei, pentru care a colectat și declarat TVA în sumă de lei.

Afirmă că în mod eronat a înregistrat în contul 707 modificările de stocuri de marfă de lei, stabilite ca urmare a inventarului efectuat în data de 31

decembrie 2008 ca și plusuri existente ca urmare a introducerii eronate a codurilor de bare aferente mărfurilor vândute.

De asemenea, precizează că efectuează periodic inventarieri pentru a corecta erorile de descărcare de gestiune, iar în luna decembrie, prin corecțiile de coduri efectuate a fost diminuat costul aferent mărfii vândute cu diferența de lei (..... lei -..... lei).

Societatea precizează că, din debitul de lei, stabilit ca urmare a unei erori de program în decembrie 2008, contestă suma de lei, TVA stabilită fără temei legal de către organele de inspecție fiscală, care au asimilat înregistrarea în contabilitate cu livrarea de bunuri, în condițiile în care societatea susține că nu avea documente care să confirme acest lucru. **Majorările de întârziere** contestate aferente TVA în sumă de lei sunt în cuantum de lei.

Petenta susține că, în luna august 2010, a realizat și înregistrat în evidența contabilă toate livrările de bunuri, respectiv veniturile din vânzarea de mărfuri (cont 707) în sumă de lei, pentru care a colectat și declarat TVA în sumă de lei, mai mult cu suma de lei.

Precizează că, pentru livrările de bunuri au fost întocmite documentele prevăzute de Codul fiscal.

Astfel, formulează contestație privind suma de lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar pentru luna august 2010 ca urmare a constatării unei erori de program, precum și privind suma de lei accesorii aferente.

În susținerea contestației sale, societatea invocă prevederile art. 126, art. 128, art. 134, art. 158 din Codul fiscal și ale art. 10, art. 94, art. 105 din OG 92/2003.

Societatea afirmă că, referitor la corecțiile de stoc în valoare de lei, acestea nu sunt consecința unor livrări de bunuri, întrucât nu s-au întocmit facturi conform prevederilor Codului fiscal.

Contestatoarea susține că, din punct de vedere contabil, plusurile de înregistrează în contabilitate prin diminuarea cheltuielilor, prin înregistrări contabile în negru și în roșu, în funcție de politica contabilă și de programul informatic utilizat.

Societatea afirmă, că a înregistrat plusurile în contul de venituri (admițând că înregistrarea contabilă este greșită), iar organele fiscale au colectat în mod eronat TVA aferentă, considerând aceste venituri ca fiind obținute din vânzarea de mărfuri, asimilându-le unor livrări incluse în sfera TVA.

Referitor la suma de lei, reprezentând TVA, stabilită pentru lipsa de marfă înregistrată în sumă de lei, contestatoarea afirmă că, în perioada supusă controlului, a valorificat mai multe inventare de mărfuri efectuate prin sondaj, în scopul stabilirii corecte a stocului factual, iar diferențele constatate sunt, de regulă, erori de descărcare de gestiune a codurilor de produs și nu lipsuri în gestiune.

Susține astfel că situațiile de mai sus au avut loc în lunile decembrie 2008, septembrie 2009 și august 2010 când au avut loc ajustări asupra costului mărfurilor vândute, fapt care constituie o practică de corecție a erorilor de operare.

Societatea afirmă că a efectuat compensările cu respectarea legislației în vigoare. Astfel, face mențiunea că, în contabilitate, valoarea prin care a fost diminuat costul mărfii vândute ca urmare a compensărilor de coduri, este următoarea:

Dec. 2008 minus	-.....,00 lei
Dec. 2008 plus	.....,00 lei
Sep. 2009 minus	-..... lei
Sep. 2009 plus	..... lei
Aug. 2010 minus	..... lei
Total diminuări de costuri prin inventariere	..... lei.

De asemenea, precizează că notele contabile, generate automat în contabilitate de softul contabil utilizat, sunt următoarele:

Dec. 2008	607	371.01	..... lei
	371.01	707	..... lei
Sep. 2009	607	371.01	..... lei
	371.01	371.01	..... lei
	371.01	758.08	..... lei
Aug. 2010	607	371.....	..... lei
	371.01	371.01	..... lei.

Societatea susține că înregistrările în contabilitate, precum și evenimentele economice care au stat la baza acestor note contabile, nu constituie livrări de bunuri pentru a fi incluse în baza impozabilă a TVA.

Precizează că la stabilirea debitului în sarcina sa, organele fiscale nu au ținut cont și de plusurile stabilite și nu au analizat fondul economic al operațiunii în contextul obiectului său de activitate.

Societatea invocă prevederile punctului 50 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv.

De asemenea, contestatoarea afirmă că regularizările de costuri și compensările de coduri aferente mărfurilor vândute, efectuate în conformitate cu prevederile OMFP 1753/2005 și OMFP 2861/2009 nu sunt și nu pot fi încadrate ca livrări în condițiile art. 128 din Codul fiscal.

Invocă și prevederile Directivei 112/2006 privind TVA și afirmă că TVA în sumă deși accesoriile în sumă deau fost stabilite prin încălcarea legislației și nu sunt datorate de către societate.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de, stabilit suplimentar în sarcina sa, aferent lunii decembrie 2008 și septembrie 2009, pentru lipsa de marfă înregistrată în sumă de lei, respectiv lei, petenta precizează că, în perioada supusă controlului, aceasta a valorificat mai multe inventare de mărfuri efectuate prin sondaj în scopul stabilirii corecte a stocului factual. Precizează că diferențele constatate sunt erori de descărcare de gestiune a codurilor de produs și nu lipsuri în gestiune.

Sușține astfel că situațiile de mai sus au avut loc în lunile decembrie 2008, septembrie 2009 și august 2010 când au avut loc ajustări asupra costului mărfurilor vândute, fapt care constituie o practică de corecție a erorilor de operare.

Luând în considerare și argumentele prezentate mai sus, societatea susține că nu datorează impozitul pe profit și nici accesoriile aferente.

Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și la TVA, stabilite suplimentar ca urmare a încadrării cheltuielilor pentru care nu s-a acordat drept de deducere, drept dividende acordate asociaților, societatea afirmă că suma de lei a fost încadrată eronat la dividende deoarece, din cele stabilite prin decizia de impunere, rezultă faptul că respectivele obiecte de inventar au fost identificate la societatea verificată de către inspectorii fiscali, dar au fost considerate de către aceștia că nu sunt utilizate pentru realizarea de venituri. De asemenea, face mențiunea că acele cheltuieli cu obiectele de inventar au fost considerate nedeductibile pentru considerentul prezentat anterior și nicidecum pentru faptul că acestea ar fi fost făcute în favoarea asociaților.

Totodată, societatea susține că obiectele de inventar au fost achiziționate pentru a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile și nicidecum pentru folosul asociaților.

Astfel, susține că achiziționarea acelor obiecte de inventar nu reprezintă o distribuire în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la aceasta.

În concluzie, societatea susține că nu datorează sumele contestate deoarece sunt stabilite eronat, fără a se fi analizat corect situația de fapt și de drept din punct de vedere al prevederilor contabile în vigoare.

Astfel, solicită admiterea contestației cu privire la suma contestată.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., s-a stabilit în sarcina societății suma totală de lei, din care societatea contestă suma de, din care – impozit pe profit, – majorări de întârziere aferente, – TVA, – majorări de întârziere aferente TVA, – impozit pe veniturile din dividende și – majorări de întârziere aferente.

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în lunile decembrie 2008 și septembrie 2009, societatea a înregistrat lipsă marfă în sumă de și respectiv lei, despre care au considerat că sunt cheltuieli nedeductibile fiscal de care societatea nu a ținut cont la calculul profitului impozabil. În consecință, organele fiscale au stabilit suplimentar **un impozit pe profit în sumă totală de**, din care pentru anul 2008 și pentru luna septembrie 2009.

Pentru neachitarea la scadență a impozitului în sumă de, s-au calculat **accesorii în sumă de**, din care lei majorări de întârziere și lei penalități de întârziere.

De asemenea, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în lunile decembrie 2008, septembrie 2009 și august 2010, societatea nu a colectat TVA în sumă totală de(..... lei + lei + lei) pentru lipsa de marfă în sumă de lei, lei și respectiv lei și în consecință, au stabilit suplimentar **TVA în sumă de lei**. Pentru neachitarea la scadență a acestei sume, s-au calculat **accesorii în sumă de lei**, din care majorări în sumă lei și penalități în sumă de lei.

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în lunile decembrie 2008 și august 2010, societatea a înregistrat și declarat eronat TVA colectată ca urmare a unei erori de program în sumă totală de lei (..... lei + lei) și, în consecință, au stabilit suplimentar **TVA în sumă de lei**. Pentru neachitarea la scadență a acestei sume, s-au calculat **accesorii în sumă de lei**, din care majorări în sumă de lei și penalități în sumă de lei.

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în lunile decembrie 2007, august 2008, mai 2009 și iunie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de obiecte de inventar în sumă de lei (..... lei + lei + lei + lei), plus TVA de lei (.... lei + lei + lei + lei), care nu sunt pentru realizarea de venituri. Organele fiscale au considerat că suma respectivă a fost asimilată dividendelor și s-a stabilit suplimentar în sarcina societății o diferență de impozit pe dividende în sumă de lei. Pentru neachitarea la scadență a acestei sume, s-au calculat **accesorii în sumă de**, din care majorări în sumă de lei și penalități în sumă de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de lei, din care impozit pe profit în sumă de și accesorii aferente de, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub, DGFP Suceava prin organul său se soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă cheltuielile înregistrate de societate în sumă de reprezintă lipsuri în gestiune neimputabile, de natura celor nedeductibile fiscal, în condițiile în care din actul de inspecție fiscală nu rezultă situația de fapt și documentele avute în vedere, iar societatea afirmă că nu este lipsă în gestiune, ci corecții ale unor erori de descărcare de .

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat pe cheltuieli lipsuri în gestiune în sumă totală de, din care în luna decembrie 2008 și în luna septembrie 2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a ținut cont la calculul impozitului pe profit că cheltuielile cu lipsurile în gestiune nu sunt deductibile fiscal, drept pentru care au majorat baza impozabilă cu această sumă și au stabilit un impozit pe profit suplimentar aferent de, din carepentru anul 2008 și pentru anul 2009.

Pentru neachitarea la scadență a impozitului în sumă de, s-au calculat **accesorii în sumă de**, din care lei majorări de întârziere și lei penalități de întârziere.

Societatea susține că diferențele constatate de organele de inspecție fiscală nu reprezintă lipsuri în gestiune neimputabile, ci ajustări asupra costului mărfurilor vândute, apărute în urma unor erori de operare a produselor vândute.

Susține și faptul că, la stabilirea debitului în sarcina sa, organele fiscale nu au ținut cont și de plusurile stabilite și nu au analizat fondul economic al operațiunii în contextul obiectului său de activitate.

De asemenea, precizează că înregistrările contabile, precum și evenimentele economice care au stat la baza notelor contabile au diminuat valoarea inclusă pe costuri, ducând astfel la majorarea impozitului pe profit și nu la diminuarea acestuia, așa cum susțin organele de inspecție fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. c** din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, unde se precizează că:

ART. 19

„Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. [...]

ART. 21*)

„Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI.

[...]”.

- Referitor la aplicarea prevederilor **art. 19** din Codul fiscal, la **pct. 12 și pct. 13** din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează că:

„Norme metodologice:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

[...]

Din aceste texte de lege se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, care se obțin într-un an fiscal, iar din această diferență se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, veniturile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate, dar cu respectarea Legii contabilității nr. 82/1991, republicată.

- La **art. 6 alin. 1** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se prevede că:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Conform acestor prevederi legale, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține faptul că societatea a înregistrat lipsuri în gestiune în sumă totală de, din care în luna decembrie 2008 și în luna septembrie 2009, și că societatea nu a ținut cont la calculul impozitului pe profit că cheltuielile cu lipsurile în gestiune sunt nedeductibile fiscal.

Societatea susține că nu există documente și motive pentru ca respectivele reglările de stocuri să fie considerate lipsuri în gestiune neimputabile.

De asemenea, precizează că înregistrările contabile efectuate au avut ca efect compensări de coduri de stocuri, în condițiile legii, nefiind înregistrate lipsuri în gestiune neimputabile.

Totodată, precizează că înregistrările contabile sunt următoarele:

Dec. 2008	607	371.01	..... lei
	371.01	707	..... lei
Sep. 2009	607	371.01	..... lei
	371.01	371.01	..... lei
	371.01	758.08	..... lei
Aug. 2010	607	371.01	..... lei
	371.01	371.01	..... lei.

- În susținerea cauzei, societatea invocă prevederile **punctului 50** din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, unde se precizează că:

„50. În situația constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective se vor evalua la valoarea justă.

În cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii vor lua măsura imputării acestora la valoarea lor de înlocuire.

[...]

La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infrafracțiuni, se va avea în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;

- diferențele constatate în plus sau în minus să privească aceeași perioadă de gestiune și aceeași gestiune.

Nu se admite compensarea în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective datorate vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea acestor bunuri.

Listele cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje și alte valori materiale care întrunesc condițiile de compensare datorită riscului de confuzie se aprobă anual de către administratori, respectiv de către ordonatorii de credite, și servesc pentru uz intern în cadrul unităților respective.

Compensarea se face pentru cantități egale între plusurile și lipsurile constatate.

În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat plusuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la

compensare, la care s-au constatat lipsuri, se va proceda la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a diferenței în plus.

Această eliminare se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.

În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat lipsuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare, la care s-au constatat plusuri, se va proceda, de asemenea, la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a cantității care depășește totalul cantitativ al plusurilor. Eliminarea se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.”

Din textele de lege menționate, se reține că, în cazul în care în urma inventarierii efectuate, se constată plusuri și minusuri în gestiune, societatea are posibilitatea efectuării compensării acestora, în anumite condiții prevăzute de lege.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a ținut cont la calculul impozitului pe profit că cheltuielile cu lipsurile de mărfuri în gestiune nu sunt deductibile fiscal, majorând baza impozabilă cu această sumă.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, acestea limitându-se doar la unele înregistrări contabile efectuate de societate.

De asemenea, din actul de control nu rezultă situația de fapt și considerentele care au stat la baza concluziei că societatea a înregistrat lipsuri în gestiune și că acestea sunt neimputabile.

- Potrivit **art. 64** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

Din textul de lege enunțat mai sus se reține că documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.

- Conform prevederilor **punctelor 34, 35 și 53** din Ordinul ministrul finanțelor publice nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, aplicabil pentru perioada verificată,

„34. Inventarierea elementelor de activ ale unității se materializează prin înscrierea acestora, fără spații libere și fără ștersături, în formularul "Lista de inventariere" (cod 14-3-12), prezentat ca model în anexa la prezentele norme. Acest formular servește ca document pentru stabilirea lipsurilor și a plusurilor de bunuri și valori, constatate cu ocazia inventarierii, precum și pentru constatarea depreciilor. [...]

35. Registrul-inventar (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înscriu rezultatele inventarierii elementelor de activ și de pasiv, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț.

Elementele de activ și de pasiv înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care justifică conținutul fiecărui post din bilanț. [...]

53. Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 3 zile de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator sau ordonatorul de credite.

Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.”

Se reține că inventarierea bunurilor se face în conformitate cu prevederile legale privind inventarierea, iar înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii se face pe baza documentelor prevăzute de lege, în care se înscriu rezultatele inventarierii și care trebuie să fie aprobate de cei în drept.

Din actele de control nu rezultă documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate și modul cum a tratat societatea operațiunile respective.

- Conform prevederilor **art. 105 și art. 109** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.[...]

ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.”

Din raportul de inspecție fiscală se reține că, în urma verificării efectuate, s-a constatat că „în lunile decembrie 2008 și septembrie 2009, societatea a înregistrat lipsă marfă în sumă de și respectiv, despre care au considerat că sunt cheltuieli nedeductibile fiscal de care societatea nu a ținut cont la calculul profitului impozabil”, fără să se analizeze documentele care au stat la baza

înregistrărilor în contabilitate și dacă lipsurile în gestiune sunt neimputabile, de natura celor nedeductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, societatea susține că, la stabilirea debitului în sarcina sa, organele fiscale nu au ținut cont și de plusurile stabilite și nu au analizat fondul economic al operațiunii în contextul obiectului său de activitate.

Mai mult decât atât, precizează că înregistrările contabile, precum și evenimentele economice care au stat la baza notelor contabile au diminuat valoarea inclusă pe costuri, ducând astfel la majorarea impozitului pe profit și nu la diminuarea acestuia, așa cum susțin organele de inspecție fiscală.

Față de cele prezentate anterior, și având în vedere prevederile legale citate și analizate la acest capăt de cerere, DGFP Suceava, prin organul său de soluționare a contestațiilor, nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii în sarcina societății a sumei de, **reprezentând impozit pe profit, drept pentru care urmează a se desființa** Decizia de impunere nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. cu privire la această sumă, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea impozitului pe profit și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216** alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.

- și prevederile **pct. 12.7** din Ordinul președintelui ANAF nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și

același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Având în vedere că pentru impozitul pe profit în sumă de, decizia de impunere a fost desființată prin prezenta decizie, și ținând cont și de principiul de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), **urmează a se desființa** Decizia de impunere nr. și cu **privire la suma de, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea accesoriilor aferente impozitului pe profit și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

2. Referitor la suma de lei, din care TVA în sumă deși accesorii aferente de lei, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub, cauza supusă soluționării este dacă DGFP Suceava prin organul său de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității stabilirii acestei sume în sarcina, în condițiile în care din actul de inspecție fiscală nu rezultă situația de fapt și documentele avute în vedere la constatarea lipsei în gestiune, neimputabile, iar societatea afirmă că nu este lipsă în gestiune, ci corecții ale unor erori de descărcare de gestiune.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în lunile decembrie 2008, septembrie 2009 și august 2010, societatea nu a colectat TVA în sumă totală de(..... lei + lei + lei) pentru lipsa de marfă în sumă de, și respectiv lei, și în consecință, au stabilit suplimentar **TVA în sumă de lei.**

Pentru neachitarea la scadență a acestei sume, s-au calculat **accesorii în sumă de lei**, din care majorări în sumă de lei și penalități în sumă de lei.

Societatea susține că diferențele constatate de organele de inspecție fiscală nu reprezintă lipsuri în gestiune neimputabile, ci ajustări asupra costului mărfurilor vândute, apărute în urma unor erori de operare a produselor vândute.

Susține și faptul că, la stabilirea debitului în sarcina sa, organele fiscale nu au ținut cont și de plusurile stabilite și nu au analizat fondul economic al operațiunii în contextul obiectului său de activitate.

Societatea afirmă că înregistrările în contabilitate, precum și evenimentele economice care au stat la baza acestor note contabile, nu constituie livrări de bunuri pentru a fi incluse în baza impozabilă a TVA.

Societatea precizează că, referitor la corecțiile de stoc în valoare de lei, acestea nu sunt consecința unor livrări de bunuri, întrucât nu s-au întocmit facturi conform prevederilor Codului fiscal.

Contestatoarea susține că, din punct de vedere contabil, plusurile de înregistrare în contabilitate prin diminuarea cheltuielilor, prin înregistrări contabile în negru și în roșu, în funcție de politica contabilă și de programul informatic utilizat.

Societatea afirmă că a înregistrat plusurile în contul de venituri (admițând că înregistrarea contabilă este greșită), iar organele fiscale au colectat în mod eronat TVA aferentă, considerând aceste venituri ca fiind obținute din vânzarea de mărfuri, asimilându-le unor livrări incluse în sfera TVA.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 128** din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, unde se precizează că:

ART. 128

“Livrarea de bunuri

[...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

[...]”.

Din textul de lege citat mai sus se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, dar care nu se încadrează în categoria bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, a bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ sau a perisabilităților, în condițiile prevăzute de lege.

În urma inspecției fiscale desfășurate la, organele fiscale au constatat că, în lunile decembrie 2008, septembrie 2009 și august 2010, societatea nu a colectat TVA în sumă totală depentru lipsa de marfă din gestiune.

Organele fiscale nu prezintă situația de fapt și documentele avute în vedere, care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate și care au dus la concluzia că sunt lipsuri în gestiune, neimputabile, asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

- Așa după cum rezultă din prevederile **art. 64, art. 105 și art. 109** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

„ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.[...]

ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.”

Din textele de lege enunțate mai sus se reține că documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.

De asemenea, la stabilirea obligațiilor de plată, inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, iar constatările trebuie consemnate într-un raport scris, atât din punct de vedere faptic, cât și legal.

Din raportul de inspecție fiscală se reține că, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în lunile decembrie 2008, septembrie 2009 și august 2010, societatea nu a colectat TVA în sumă totală depentru lipsa de marfă în sumă de, și respectiv lei și în consecință, au stabilit suplimentar **TVA în sumă de lei**, fără să se analizeze documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate și dacă sunt lipsuri în gestiune asimilate livrărilor de bunuri.

Societatea susține că diferențele constatate de organele de inspecție fiscală nu reprezintă lipsuri în gestiune neimputabile, ci ajustări asupra costului mărfurilor vândute, apărute în urma unor erori de operare a produselor vândute, iar la stabilirea debitului în sarcina sa, organele fiscale nu au ținut cont și de plusurile stabilite și nu au analizat fondul economic al operațiunii în contextul obiectului său de activitate.

Societatea afirmă că înregistrările în contabilitate, precum și evenimentele economice care au stat la baza acestor note contabile nu constituie livrare de bunuri pentru a fi incluse în baza impozabilă a TVA.

Susține și faptul că a înregistrat plusurile în contul de venituri (admițând că înregistrarea contabilă este greșită), iar organele fiscale au colectat în mod eronat

TVA aferentă, considerând aceste venituri ca fiind obținute din vânzarea de mărfuri, asimilându-le unor livrări incluse în sfera TVA.

Față de cele prezentate anterior, și având în vedere prevederile legale citate și analizate la acest capăt de cerere și la capătul de cerere precedent, DGFP Suceava, prin organul său de soluționare a contestațiilor, nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii în sarcina societății a sumei de lei, **reprezentând TVA, drept pentru care urmează a se desființa** Decizia de impunere nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. cu privire la această sumă, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea TVA și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216** alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.

- și prevederile **pct. 12.7** din Ordinul președintelui ANAF nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Având în vedere că pentru TVA în sumă de lei, decizia de impunere a fost desființată prin prezenta decizie, și ținând cont și de principiul de drept **"accessorium sequitur principale"** (accesoriul urmează principalul), **urmează a se desființa** Decizia de impunere nr. și cu **privire la suma de**

..... lei, reprezentând accesorii aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea accesoriilor aferente TVA și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

3. Referitor la suma delei, din care TVA în sumă deși accesorii aferente de, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub, cauza supusă soluționării este dacă DGFP Suceava prin organul său de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității stabilirii acestei sume în sarcina, în condițiile în care din actul de inspecție fiscală nu rezultă dacă la stabilirea TVA în sarcina societății organul fiscal a analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației de fapt fiscale a contribuabilului, care au stat la baza concluziei că societatea a declarat eronat TVA colectată ca urmare a unei erori de program, iar societatea afirmă că eroarea în program nu intră în categoria livrărilor de bunuri sau asimilate acestora care se cuprind în baza de impozitare a TVA.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în lunile decembrie 2008 și august 2010, societatea a înregistrat și declarat eronat TVA colectată ca urmare a unei erori de program în sumă totală de(.....lei + lei) și în consecință, au stabilit suplimentar **TVA în sumă de lei**. Pentru neachitarea la scadență a acestei sume, s-au calculat **accesorii în sumă de lei**, din care majorări în sumă de lei și penalități în sumă de lei.

Din suma de lei, societatea contestă suma de, **reprezentând TVA**, iar din suma de lei contestă **accesoriile în sumă de**

Societatea precizează că, în mod eronat softul utilizat de către aceasta a generat și înregistrat în balanța de verificare modificările de stocuri și prețuri.

De asemenea, susține că organele de inspecție fiscală au stabilit fără temei legal TVA în sarcina sa, asimilând înregistrarea eronată în contabilitate cu livrarea de bunuri, fără ca să aibă în vedere că societatea nu deține documente care să confirme acest lucru.

Petenta susține că a realizat și înregistrat în evidența contabilă toate livrările de bunuri, pentru care au fost întocmite documentele prevăzute de Codul fiscal.

Totodată menționează că, în luna decembrie 2008, a înregistrat în evidența contabilă documentele prevăzute de Codul fiscal și Legea contabilității și că a întocmit declarațiile prevăzute de art. 156² și art. 156⁴ din Codul fiscal.

- **În drept**, sunt aplicabile prevederile **art. 156²** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, unde se precizează că:

ART. 156²

“Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări”.

Din acest text de lege se reține că, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au obligația de a întocmi și de a depune la organul fiscal decontul de taxă, în care se vor înscrie sumele reprezentând TVA deductibilă și TVA colectată. Totodată, dacă sumele sunt înscrise incorect în acest decont, acestea se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare.

Contribuabilii sunt răspunzători de calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat, fapt ce rezultă din prevederile **art. 158** din Codul fiscal, unde se stipulează că:

ART. 158

“Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² și 156³, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.

(2) Taxa se administrează de către organele fiscale și de autoritățile vamale, pe baza competențelor lor, așa cum sunt prevăzute în prezentul titlu, în norme și în legislația vamală în vigoare”.

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în lunile decembrie 2008 și august 2010, societatea a înregistrat și declarat eronat TVA colectată în sumă totală de(.....lei + lei) ca urmare a unei erori de

program și în consecință, au stabilit suplimentar TVA în sumă de lei, sumă din care petenta contestă

Societatea susține că, în luna decembrie 2008, a înregistrat în evidența contabilă documentele prevăzute de Codul fiscal și Legea contabilității și că a întocmit declarațiile prevăzute de art. 156² și art. 156⁴ din Codul fiscal.

De asemenea, susține că organele de inspecție fiscală au stabilit fără temei legal TVA în sarcina sa, asimilând înregistrarea eronată în contabilitate cu livrarea de bunuri, fără ca să aibă în vedere că societatea nu deține documente care să confirme acest lucru.

Petenta susține că a realizat și înregistrat în evidența contabilă toate livrările de bunuri, pentru care au fost întocmite documentele prevăzute de Codul fiscal.

La stabilirea TVA în sarcina societății, organele fiscale nu prezintă argumente și documentele avute în vedere la concluzionarea faptului că societatea a declarat eronat TVA.

- **Art. 6 alin. 1** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, prevede că ca la baza oricărei operațiuni economico-financiare stă un document care dobândește calitatea de document justificativ:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

- Așa după cum rezultă din prevederile **art. 64, art. 105 și art. 109** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că la stabilirea bazei de impunere se au în vedere documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului:

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

„ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.[...]

ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.”

Din textele de lege enunțate mai sus se reține că documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.

De asemenea, la stabilirea obligațiilor de plată, inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, iar constatările trebuie consemnate într-un raport scris, atât din punct de vedere faptic, cât și legal.

- **Art. 7 alin. 2** din OG 92/2003, republicată, precizează că:

ART. 7

„Rolul activ

[...]

(2) 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

[...]”.

Se reține că organul fiscal, prin rolul activ pe care îl are, stabilește care este starea de fapt fiscală a unui contribuabil, stare care se determină în urma analizării tuturor informațiilor și documentelor necesare.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă la stabilirea TVA în sarcina societății organul fiscal a analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în actul de control organul fiscal neprecizând neaducând nici un argument în acest sens.

Față de cele prezentate anterior, și având în vedere prevederile legale citate și analizate la acest capăt de cerere, DGFP Suceava, prin organul său de soluționare a contestațiilor, nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii în sarcina societății a sumei de, **reprezentând TVA, drept pentru care urmează a se desființa Decizia de impunere nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. cu privire la această sumă, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea TVA și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.**

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216** alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care

va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.

- și prevederile **pct. 12.7** din Ordinul președintelui ANAF nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Având în vedere că pentru TVA în sumă de, decizia de impunere a fost desființată prin prezenta decizie, faptul că din actul administrativ atacat nu rezultă cu claritate modul cum au fost calculate accesoriile și ținând cont și de principiul de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), **urmează a se desființa Decizia de impunere nr. și cu privire la suma de, reprezentând accesorii aferente TVA**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea accesoriilor aferente TVA în sumă deși să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

4. Referitor la suma de lei, din care impozit pe veniturile din dividende în sumă de și accesorii aferente de, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub, cauza supusă soluționării este dacă DGFP Suceava prin organul său de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității stabilirii acestei sume în sarcina, în condițiile în care, din actul de inspecție fiscală nu rezultă dacă la stabilirea TVA în sarcina societății organul fiscal a analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației de fapt fiscale a contribuabilului, care au stat la baza concluziei că societatea a achiziționat obiecte de inventar pe care nu le-a utilizat

pentru realizarea de venituri, ci au fost folosite de asociat în interesul personal, iar societatea susține că acele bunuri se regăsesc la societate.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în lunile decembrie 2007, august 2008, mai 2009 și iunie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de obiecte de inventar în sumă de lei (..... lei + lei + lei + lei), plus TVA lei (..... lei + lei + lei + lei), care nu sunt pentru realizarea de venituri. Organele fiscale au considerat că suma respectivă a fost asimilată dividendelor și s-a stabilit suplimentar în sarcina societății o diferență de impozit pe dividende în sumă de lei. Pentru neachitarea la scadență a acestei sume, s-au calculat **accesorii în sumă de**, din care majorări în sumă de lei și penalități în sumă de lei.

Societatea contestă impozitul pe dividende în sumă de și accesoriile aferente în sumă de și afirmă că suma de lei a fost încadrată eronat la dividende, deoarece din cele stabilite prin decizia de impunere, rezultă faptul că respectivele obiecte de inventar au fost identificate la societatea verificată de către inspectorii fiscali, dar au fost considerate de către aceștia că nu sunt utilizate pentru realizarea de venituri.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 12 și art. 67** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada supusă analizei, unde se precizează că:

ART. 12

„Venituri obținute din România

Următoarele venituri sunt considerate ca fiind obținute din România, indiferent dacă sunt primite în România sau în străinătate, sub formă de:

[...]

c) dividende de la o persoană juridică română;

ART. 67

“Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv”.

Conform acestor prevederi legale, dividendele obținute de la o persoană juridică română sunt venituri obținute din România, se cuprind în categoria veniturilor din investiții și sunt supuse impozitării cu o cotă de 16%.

- Cu privire la definirea termenului „dividend”, la **art. 7 pct. 12** din Codul fiscal se stipulează că:

ART. 7

„Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

[...]

Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește pretul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend”.

Potrivit acestui text de lege, noțiunea de dividend este definită ca fiind o distribuire în bani sau în natură care este efectuată de către o persoană juridică unui participant la aceasta, ca urmare a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

Mai mult decât atât, în situația în care o persoană juridică plătește unui acționar sau asociat al său o sumă de bani pentru bunurile sau serviciile furnizate, iar acea sumă este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în lunile decembrie 2007, august 2008, mai 2009 și iunie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de obiecte de inventar în sumă de lei, despre care susțin că nu sunt pentru realizarea de venituri. Organele fiscale au considerat că suma respectivă a fost asimilată dividendelor și au stabilit suplimentar în sarcina societății o diferență de impozit pe dividende în sumă de lei.

Societatea afirmă că suma de lei a fost încadrată eronat la dividende, deoarece, din cele stabilite prin decizia de impunere, rezultă faptul că respectivele obiecte de inventar au fost identificate la societatea verificată de către inspectorii fiscali, dar au fost considerate de către aceștia că nu sunt pentru realizarea

de venituri. Mai mult decât atât, precizează că acele bunuri au fost achiziționate pentru a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organul fiscal nu precizează ce reprezintă acele obiecte de inventar, precum și motivele și documentele avute în vedere care au dus la concluzia că bunurile respective nu se regăsesc la societate și că au fost utilizate de asociat în interesul său personal.

- Așa după cum rezultă din prevederile **art. 64, art. 105 și art. 109** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

„ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.[...]

ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.”

Din textele de lege enunțate mai sus se reține că documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.

De asemenea, la stabilirea obligațiilor de plată, inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, iar constatările trebuie consemnate într-un raport scris, atât din punct de vedere faptic, cât și legal.

- **Art. 7 alin. 2** din OG 92/2003, republicată, precizează că:

ART. 7

„Rolul activ

[...]

(2) Organul fiscal este îndreptătit 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. În analiza efectuată

organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

[...]”.

Se reține că organul fiscal, prin rolul activ pe care îl are, stabilește care este starea de fapt fiscală a unui contribuabil, stare care se determină în urma analizării tuturor informațiilor și documentelor necesare.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă la stabilirea impozitului pe veniturile din dividende în sarcina societății, organul fiscal a analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în actul de control organul fiscal neprecizând nici un argument în acest sens.

Față de cele prezentate anterior, și având în vedere prevederile legale citate și analizate la acest capăt de cerere, DGFP Suceava, prin organul său de soluționare a contestațiilor, nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii în sarcina societății a sumei de, **reprezentând** impozit pe veniturile din dividende, **drept pentru care urmează a se desființa** Decizia de impunere nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. cu privire la această sumă, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea impozitului pe veniturile din dividende și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216** alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.

- și prevederile **pct. 12.7** din Ordinul președintelui ANAF nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Având în vedere că pentru impozitului pe veniturile din dividende în sumă de, decizia de impunere a fost desființată prin prezenta decizi și ținând cont și de principiul de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), **urmează a se desființa** Decizia de impunere nr. și cu **privire la suma de, reprezentând accesorii aferente** impozitului pe veniturile din dividende, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea accesoriilor aferente impozitului pe veniturile din dividende și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

5. Referitor la suma de lei, reprezentând accesorii aferente TVA, stabilită prin Decizia de impunere nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă DGFP Suceava se poate pronunța asupra cauzei, în condițiile în care suma contestată nu a fost stabilită prin actul administrativ fiscal atacat.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., s-a stabilit în sarcina societății suma de lei, reprezentând TVA, iar pentru neachitarea la scadență a acestei sume s-au calculat accesorii în sumă de lei.

Societatea contestă majorări de întârziere în sumă de aferente TVA în sumă de lei, cu lei mai mult decât suma stabilită prin decizia de impunere atacată.

Se reține că accesoriile în sumă de lei nu au fost stabilite prin decizia de impunere contestată.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 205** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

ART. 205

“Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

[...]”.

- **Art. 206** din actul normativ mai sus menționat prevede:

ART. 206

“Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.

(3) Contestația se depune la organul fiscal, respectiv vamal, al cărui act administrativ este atacat și nu este supusă taxelor de timbru”.

Din textele de lege citate mai sus rezultă că, pentru a putea fi soluționată o contestație, aceasta trebuie să conțină câteva elemente și să îndeplinească anumite condiții, și anume, să fie formulată împotriva unui act administrativ fiscal, să cuprindă suma contestată, iar acea sumă să fie stabilită prin actul administrativ fiscal atacat.

Petenta a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., privind suma de lei, reprezentând accesorii aferente TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că prin Decizia de impunere nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., s-a stabilit în sarcina societății suma de lei, reprezentând TVA, iar pentru neachitarea la scadență a acestei sume s-au calculat accesorii în sumă de lei.

Societatea contestă majorări de întârziere în sumă de aferente TVA în sumă de lei, cu lei mai mult decât suma stabilită prin decizia de impunere atacată.

Se reține că accesoriile în sumă de lei nu au fost stabilite prin decizia de impunere contestată.

- Sunt aplicabile în acest sens prevederile **pct. 9.3 și pct. 12.1 lit. c** din Ordinul președintelui ANAF nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se prevede că:

“[...]”

9.3. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură pot fi următoarele: nerespectarea termenului de depunere a contestației, lipsa calității procesuale, lipsa capacității, lipsa unui interes legitim, contestarea altor sume și măsuri decât cele care au făcut obiectul actului atacat.

[...]

“12. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 185 - Soluții asupra contestației

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;

[...]

Având în vedere elementele prezentate mai sus și prevederile legale citate în textul prezentei decizii și faptul că petenta contestă o sumă care nu a fost stabilită prin decizia de impune atacată, **urmează a se respinge contestația** formulată de privind **suma de lei**, reprezentând accesorii aferente TVA, **ca fiind fără obiect.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 7 pct. 12, art. 12, art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. c, art. 67, art. 128, art. 156², art. 158 din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, pct. 12 și pct. 13 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la aplicarea prevederilor art. 19 din Codul fiscal, art. 6 alin. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, punctele 34, 35, 50, 53 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, art. 7 alin. 2, art. 64, art. 105, art. 109, art. 205, art. 206, art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 9.3, pct. 12.1 lit. c, pct. 12.7 din Ordinul președintelui ANAF nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de, cu sediul în municipiul Suceava, str., județul Suceava, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., **privind suma de lei, reprezentând accesorii aferente TVA.**

2. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., privind suma contestată de lei, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- – TVA;
- lei – majorări de întârziere aferente TVA;
- – impozit pe veniturile din dividende;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende,

urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat decizia contestată, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă supusă controlului prin actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Verificarea va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.