

DECIZIA NR. 23/2007

Privind : solutionarea contestatiei formulate de SC... SRL, depusa si inregistrata la D.G.F.P. Vrancea sub nr. .../...2007, completata cu adresele nr. .../...2007.

Directia Generala a Finantelor Publice Vrancea a fost sesizata de SC... SRL, prin contestatia depusa si inregistrata la D.G.F.P. Vrancea sub nr. .../...2007, completata cu adresele nr. .../...2007 - asupra masurii de stabilire a sumei de ... lei (TVA = lei , majorari TVA = ... lei) de catre reprezentantii Structurii de Administrare Fiscala - Activitatea de Control Fiscal prin raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere /2007.

Avind in vedere faptul ca decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala au fost intocmite in data de ...2007, contestatia inregistrata la DGFP Vrancea in data de ...2007 a fost formulata in termenul prevazut de art. 207(1) din OG nr. 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala .

De asemenea, au fost indeplinite conditiile prevazute de art. 206 din O.G. nr. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala .

I.Prin contestatia formulata, petenta invoca urmatoarele argumente :

- in decizia de impunere organul de inspectie consemneaza faptul ca societatea nu colecteaza TVA inscrisa in rapoartele fiscale zilnice, fara alte precizari ;

- din capitolul III pct 1 “Impozit pe profit” si pct. 2 “TVA” al raportului de inspectie fiscala “se deduce ca stabilirea bazei de impunere suplimentare in suma de lei a fost motivata de constatarea ca <<in perioada ianuarie 2006 - mai 2007 societatea nu anexeaza la registrele de casa rapoartele fiscale de inchidere zilnica >> si ca << conform rapoartelor fiscale periodice societatea a realizat in perioada ianuarie 2006 - mai 2007 venituri din vinzarea cu amanuntul catre populatie in suma totala fara TVA de ... lei”;

- acesta constatare este eronata deoarece “organul de inspectie fiscala nu a tinut cont de modul de operare al statiilor de distribuire a carburantilor Rompetrol sau in franciza Rompetrol care au integrate in sistemul comuterizat casele de marcat fiscale prin intermediul carora sunt inregistrate totalitatea iesirilor de carburant porin pompe, prin acasta intelegindu-se vinzarile in numerar , vinzarile cu card , vinzarile cu vouchere, vinzarile cu bonuri valorice, vinzarile pe credit borderou- alimentari in cursul lunii ale autovehiculelor unor firme cu facturare la sfirsitul lunii, vinzarea pe baza de inele electronice si bonuri pentru consumul propriu al firmei “;

- “rapoartele fiscale zilnice ale caselor de marcat consemneaza totalitatea acestor vinzari , in registrul de casa trebuind inregistrate zilnic numai vinzarile cu numerar si nu totalitatea veniturilor realizate asa cum eronat a considerat organul de control” ;

- diferenta intre livrarile incasate cu numerar si celelalte livrari se factureaza lunar catre clienti sau catre Rompetrol pe baza raportului centralizator lunar , suma totala a veniturilor contabilizate si care reprezinta baza de impozitare TVA fiind egala cu cea inscrisa in rapoartele fiscale periodice la care se face trimitere in actul de control ;

- veniturile din livrarile cu vouchere , card Rompetrol “inele”sau borderou credit se factureaza la sfirsitul lunii - fiind astfel inregistrate in contabilitate si in decontul TVA ;

- vinzarile de la pompe cu factura nu pot fi inregistrate in acelasi timp si ca vinzari cu bon de marcaj fiscal prin casa ;

- "in perioada verificata societatea nici nu ar fi avut stocurile si intrarile de carburanti din care sa realizeze veniturile suplimentare si TVA aferenta pretinse de organul de control" ;

- cu adresa nr. .../...2007 petenta depune "Situatia veniturilor inregistrate de societate total , din care in structura pe rubricile : "cash" , "facturi" , "bonuri valorice" , "bonuri consum" ; TVA totala aferenta veniturilor totale = ... lei , din care TVA aferenta rubricii "cash"= ... lei ; TVA aferenta rubricii "facturi" = ... lei ; TVA aferenta rubricii "bonuri valorice" = ... lei ; TVA aferenta rubricii "bonuri consum" = ... lei .

- cu adresa nr. .../ ...2007 petenta depune (la solicitarea Biroului Solutionarea Contestatiilor) urmatoarele documente : rapoartele fiscale de inchidere zilnica ,centralizate pe luni, facturile fiscale emise pe clienti pentru livrarile cu combustibili , jurnalele de vinzari , note contabile , deconturi TVA pentru perioada 01.2006 - 05.2007 ; de asemenea , completeaza contestatia cu motivele de drept (Legea 571/2003 , HG 44/2004).

II. Prin raportul de inspectie si decizia de impunere / ...2007 se stabileste obligatia fiscala in suma de suma de ... lei , din care : TVA = ... lei , majorari TVA = ...lei.

Prin referatul inaintat de reprezentantii Structurii de Administrare Fiscala - Activitatea de Control Fiscal cu adresa nr. .../ ...2007, completat cu adresa nr. .. se propune respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata.

III.Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile emise de petenta, au rezultat urmatoarele aspecte:

Cauza supusa solutionarii o constituie corectitudinea stabilirii sumei de ... lei, reprezentind in structura : TVA = ... lei , majorari TVA = ... lei.

SC X SRL are nr. de inregistrare la ORC Vrancea :... si CF :

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala / ...2007 (care a cuprins perioada 01.01.2005 - 31.05.2007 pentru TVA) se consemneaza urmatoarele aspecte :

- societatea desfasoara urmatoarele activitati : vnzarea cu amanuntul a carburantilor pentru autovehicule - activitate principala ; comert cu piese si accesorii pentru autovehicule ; cafenele si baruri fara spectacole - activitati secundare ; (conform pagina 2 din raportul de inspectie) ;

La capitolul "Impozit pe profit" se consemneaza (pag. 4 - 5 din raportul de inspectie fiscala) urmatoarele aspecte legate de speta contestata :

- "In perioada ianuarie 2006 - mai 2007 societatea nu inregistreaza venituri in suma totala fara TVA de ... lei . In fapt , in perioada ianuarie 2006 - mai 2007 societatea nu anexeaza la registrele de casa rapoartele fiscale de inchidere zilnica , documente in baza carora se inregistreaza veniturile din activitatea de comert in evidenta contabila a utilizatorului, asa cum prevede art. 4 alin 3 din OUG 28/1999 R .

Conform rapoartelor fiscale periodice , societatea a realizat in perioada ianuarie 2006 - mai 2007 venituri din vnzarea cu amanuntul catre populatie in suma totala fara TVA de ... lei , iar in contabilitate conform registrelor de casa si respectiv jurnalelor de vinzari au fost contabilizate venituri in suma de lei , cu o diferenta in suma de lei . ;...;

In timpul controlului s-au luat urmatoarele masuri : la suma de lei reprezentind veniturile neinregistrate de societate s-aplicat cota de adaos comercial cea mai mica de ... % , practicata de societate , rezultind astfel un adaos de ... lei , suma cu care s-a diminuat pierderea fiscala , dupa cum urmeaza : pentru anul 2006 - cu suma de lei...; pentru anul 2007 cu suma de lei " .

La capitolul TVA (pagina 5 din raportul de inspectie fiscala) se consemneaza :

“In perioada ianuarie 2006 - mai 2007 societatea nu colecteaza TVA in suma de ... lei , urmare necontabilizarii rapoartelor fiscale zilnice , asa cum sunt prezentate in anexa nr. 3 . Necolectarea TVA in suma de lei a rezultat din contabilizarea raportului fiscal de inchidere zilnica in care este consemnat totalul taxei pe valoare adaugata colectata , asa cum prevede art. 4 din OUG 28/1999 R.

Nu au fost respectate prevederile art. 137, alin 3 si alin 1 din Legea 571/2003 R si a art 115 , pct. 5 din OG 92/2003 ;...in timpul controlului s-au luat urmatoarele masuri : calculul majorarilor de intirziere in suma de lei conform anexa 4 ; compensarea TVA stabilita suplimentar cu TVA de recuperat inregistrata de societate la 31.05.2007 in suma de lei .”

In speta, urmare analizei argumentelor petentei si a documentelor depuse in sustinerea contestatiei , precum si a constatarilor consemnate in raportul de inspectie si decizia de impunere contestate - se retine faptul ca baza impozabila pe baza careia se stabileste TVA suplimentara in suma lei (cu majorari aferente = lei) este neclara si nu exista suficiente elemente pe baza careia organul de solutionare sa efectueze analiza .

Motivele imposibilitatii efectuării unei analize care sa clarifice baza impozabila sunt urmatoarele :

1). **Petenta prezinta o situatie care reflecta totalul TVA colectata de societate in perioada 01.01.2006 - 31.05.2007 (..... lei) , in structura , desfasurata pe rubricile : “cash” , “facturi “ , “bonuri valorice” , “bonuri de consum” , precum si documente aferente perioadei (note contabile, balante , deconturi TVA, centralizari lunare ale rapoartelor fiscale de inchidere zilnica, facturi privind livrarile de combustibili); de mentionat faptul ca societatea nu desfasoara doar activitatea de vinzarea cu amanuntul a carburantilor pentru autovehicule - activitate principala , ci si activitatile urmatoare : comert cu piese si accesorii pentru autovehicule ; cafenele si baruri fara spectacole - activitati secundare ; (conform pagina 2 din raportul de inspectie) ;**

De asemenea , din jurnalele de vinzari si deconturile TVA prezentate pot rezulta doar date globale privind valoarea TVA colectata de societate pentru toate activitatile.

2).**In situatia prezentata in anexa 3 la raportul de inspectie , organul de control ia in considerare doar un segment al activitatii contribuabilului (activitatea de vinzare a carburantilor) , pe care o restringe si mai mult , limitind-o doar la vinzarile de combustibili in situatia in care se emite bon fiscal ; valoarea TVA aferenta acestui tip de vinzari o considera a fi in suma de ... lei (valoare determinata ca rezultat centralizat al rapoartelor fiscale de inchidere zilnica pe care le anexeaza la raportul de inspectie) .**

Precizam faptul ca aceleasi rapoarte fiscale le anexeaza si petenta, insistind in argumentatie pe interpretarea eronata pe care o da organul de control valorii TVA preluata din acestea .

3) **Petenta prezinta in contestatie o descriere mai ampla a fenomenului economic care face obiectul spetei , respectiv modul de operare al statiilor de distribuire a carburantilor Rompetrol sau in franciza Rompetrol (faptul ca totalitatea iesirilor de carburant prin pompe, cuprinde vinzarile in numerar , vinzarile cu card , vinzarile cu vouchere, vinzarile cu bonuri valorice, vinzarile pe credit borderou- alimentari in cursul lunii ale autovehiculelor unor firme cu facturare la sfirsitul lunii, vinzarea pe baza de inele electronice si bonuri pentru consumul propriu al firmei) “; nu precizeaza insa cu exactitate in fiecare caz care sunt tipurile de documente emise de societate si modalitatea de incasare (spre exemplu in care caz se emite si factura si bon fiscal, in care caz doar factura care se incaseaza prin banca sau cu chitanta, in care**

caz se emite doar factura catre insasi propriul furnizor de combustibil Rompetrol - cind se alimentreaza masini ale acestuia , situatie in care se fac eventuale compensari, etc.).

4). Prin maniera de intocmire a raportului de inspectie fiscala , in acesta se consemneaza in principal deficientele (sau ceea ce se considera a fi deficiente) ; in general nu se consemneaza in mod geografic aspectele care corespund prevederile legale decit daca se considera necesar .

In cazul de fata, **ar fi fost utila o prezentare detaliata a fenomenului economic de catre organul de control in vederea solutionarii cauzei - spre a exista un termen de comparatie pentru afirmatiile petentei** ; nu se poate compara o cifra care reprezinta “un intreg” cu o cifra care reprezinta o “suma partiala” , un segment al unei activitati .

Organul de control exclude din analiza sa (anexa 3) livrarile efectuate pe baza de factura - fara a explica rationamentul sau ; are in sustinerea TVA stabilita suplimentar raspunsurile date de administratorul societatii in nota explicativa din data de 29.06.2007 din care rezulta urmatoarele informatii : modalitatea de incasare a facturilor este “cont bancar deschis la BCR Focsani” (raspuns nr. 4) ; documentul in baza caruia societatea incaseaza zilnic contravaloarea zilnic a vinzarilor catre populatie este “bonul fiscal” (raspuns nr. 2) ;cantitatile de carburanti facturate catre societatile comerciale in perioada verificata au fost si livrate efectiv (raspuns 1).

In raportul de inspectie nu se face nici o referire nici la consumul propriu al societatii (combustibili aprovizionati de la pompe, pentru care societatea intocmeste bonuri de consum).

5) . **Desi in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei se face precizarea ca la stabilirea bazei impozabile privind TVA s-au luat in considerare “veniturile din vinzarile catre societatile comerciale avind la baza facturi fiscale intocmite si care au fost si incasate prin compensare , transfer bancar sau alte mijloace” - in raportul de inspectie (act comunicat petentei , opozabil si deci susceptibil a fi contestat) nu se face nici o precizare explicita in acest sens .**

Organul de control nu ia in considerare nici faptul ca , macar in mod teoretic , legiuitorul permite societatii petente ca la solicitarea clientului sa emita factura fiscala conform art.1(2) din OUG 28/1999 R (“Agentii economici ...au obligatia sa emita bonuri fiscale cu aparate de marcat electronice fiscale si sa le predea clientilor ; la solicitarea clientilor , utilizatorii vor elibera acestora si factura fiscala”).)

Cel putin teoretic , ar fi putut exista posibilitatea ca din totalul bonurilor fiscale , o parte sa fie aferente unor asemenea livrari , pe baza de factura plus bon fiscal . In acest caz , pentru a nu se dubla atat veniturile, cit si TVA colectata aferenta operatiunii de livrare - petenta ar fi trebuit sa contabilizeze doar factura , considerind bonul fiscal documentul de incasare .

6). **In raportul de inspectie nu se fac referiri privind :**
- indeplinirea obligatiei societatii de a depune la organul fiscal raportul memoriei fiscale (art.73 din HG 479/2003 R privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea OUG 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale : “utilizatorii au obligatia ca lunar , pina la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare , sa predea organului fiscal teritorial raportul memoriei fiscale pe perioada de raportare”);

- sustinerea constatarilor cu date privind cantitatile de combustibil vindute prin pompe ; altfel spus , preluarea acestor date din indecsii pompelor , fiecare pompa avind contoar care se citeste si se consemneaza intr-un registru privind indecsii ; s-ar fi putut obtine astfel cantitatea livrata, care inmultita cu pretul (diferentiat pe perioade) ar fi rezultat o valoare la care se aplica cota de TVA - rezultind astfel valoarea TVA de colectat.

De asemenea , **in timpul controlului se putea calcula stocul de combustibil** (Stoc initial la 01.01.2006 + Intrari perioada verificata - Iesiri perioada verificata = Stoc final la 31.05.2007).

Se puteau face diferite corelari intre situatii, pentru a le avea in sustinerea constatarilor .

Petenta sustine in contestatie ca nici nu ar fi avut aceste cantitati de combustibili care sa le livreze si sa nu le inregistreze ; o situatie care sa reflecte fenomenul economic in mod cantitativ ar fi dat posibilitatea organului de solutionare sa aiba un contraargument la acesta afirmatie a petentei .

Deoarece baza de impunere este neclara , se va desfiinta capitolului referitor la TVA din raportul de inspectie si Decizia de impunere /...2007 intocmite de reprezentantii Structurii de Administrare Fiscala - Activitatea de Control Fiscal , urmind a se intocmi un alt raport de inspectie si a altei decizii de impunere , in termen de 30 de zile de la data comunicarii, luindu-se in considerare prevederile legale si aspectele precizate in continutul deciziei .

Concluzionind , noul raport de inspectie care se va intocmi va trebui sa cuprinda :

1) **Situatia TVA colectata de societate in perioada verificata = TVA aferenta altor operatiuni decit cele cu combustibili + TVA aferenta operatiunilor cu combustibili (in structura detaliata pe tipuri de operatiuni :** vinzarile in numerar , vinzarile cu card , vinzarile cu vouchere, vinzarile cu bonuri valorice, vinzarile pe credit borderou- alimentari in cursul lunii ale autovehiculelor unor firme cu facturare la sfirsitul lunii, vinzarea pe baza de inele electronice si bonuri pentru consumul propriu al firmei, etc.) ; la fiecare din tipurile de livrari de combustibili , sa se precizeze intr-o nota de subsol : care sunt documentele emise de petenta (factura, bon fiscal , bon de consum , etc) si care este modalitatea de incasare ;

Se iau in considerare notele contabile de inregistrare in evidenta societatii, cit si declararea la organul fiscal a TVA colectata inregistrata in evidenta contabila .

2). **Situatia cantitativa privind livrarile de combustibili in perioada verificata** (pe baza indecsilor consemnati de societate inregistrul intocmit in acest scop) ; cantitate livrata x pret = valoare combustibil livrat x cota TVA = valoare TVA colectata ; se compara cu valoare similara din situatia 1 .

3). **Situatia privind stocul de combustibil pentru perioada verificata :**

Stoc initial la 01.01.2006 + Intrari in perioada verificata - Iesiri in perioada verificata = Stoc final 31.05.2007 ; (este necesara certificarea soldului final la 31.05.2007 pe baza de inventariere efectuata la data efectuarii reverificarii ; spre exemplu , daca la data de 30 august 2007 se efectueaza reverificarea si inventarierea , din stocul faptic la 31.08.2007 (cantitativ si valoric) se exclud documentele care privesc perioada care nu ne intereseaza , respectiv 01.06.2007 - 30.08.2007 si se obtine un stoc la 31.05.2007 .

Se face analiza corelativa a valorilor privind *iesirile de combustibili* cu datele similare din situatia 1 si 2. De asemenea , se poate compara stocul obtinut la combustibil prin aceasta metoda cu valoarea privind stocul de combustibil din balanta de verificare contabila la 31.05.2007.

4). **Compararea TVA colectata preluata din centralizarea rapoartelor fiscale de inchidere zilnica - cu elementul similar din situatia analitica nr. 1 si stabilirea eventualelor diferente .**

5). **Analiza indeplinirii obligatiei societatii de a depune lunar la organul fiscal teritorial a raportului memoriei fiscale**

In drept, se aplica prevederile :

OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala (publicata in Monitorul Oficila nr. 513 din 31 iulie 2007),

- Art. 216 (3) care prevede :”prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat , situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare “.

Ordin nr. 519 / 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

Pct. 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.

Pct. 12.8. - Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

Avind în vedere aspectele prezentate mai sus , în temeiul actelor normative precizate în decizie , precum și art. 216 din OG 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala ,se

DECIDE :

1. Desființarea capitolului referitor la TVA din raportul de inspectie și Decizia de impunere / 29.06.2007 întocmite de reprezentantii Structurii de Administrare Fiscala - Activitatea de Control Fiscal.

2. Intocmirea unui alt raport de inspectie și a altei decizii de impunere , în termen de 30 de zile de la data comunicării, luându-se în considerare prevederile legale și aspectele precizate în conținutul deciziei .

Prezenta decizie poate fi atacată de contribuabil la Tribunalul Județean Vrancea în termen de 6 luni de la comunicare , conform art. 218(2) din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2003 R, coroborat cu art. 11(1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004.