

Decizia nr.11 emisă de D.G.F.P. Hunedoara în anul 2005

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulate de **societatea comercială X SRL**.

Societatea comercială X SRL contestă măsurile stabilite de organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice a județului Hunedoara - Activitatea de control financiar fiscal, prin Raport de inspecție fiscală și finalizat prin DECIZIE DE IMPUNERE privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, privind:

- taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare aferentă decontului la luna august 2004;
- taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă mărfii aflată în stoc la data controlului.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.176 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestație, societatea comercială X SRL, consideră măsurile dispuse prin Raportul de inspecție ca netemeinice și nelegale, susținând următoarele:

- fundamentarea constatărilor organelor de control s-a făcut cu încălcarea prevederilor legale, respectiv, în contradicție cu prevederile art.13 din OG nr.92/2003, s-au interpretat reglementările fiscale fără să se respecte voința legiuitorului exprimată în Legea contabilității nr.82/1991 și OMF nr.306/2002;
- în stabilirea nedeductibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă mărfii aflată în stoc la data controlului, nu s-au luat în considerare documentele justificative și evidențele contabile care, potrivit art.62 din OG nr.92/2003, constituie integral probe în determinarea bazei de impunere;
- de drept, potrivit art.145 din Legea nr.571/2003 dreptul de deducere ia naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă;
- potrivit art.134 alin.3 din același act normativ: faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă la data prestării de bunuri sau servicii;
- organele de inspecție, prin interpretare personală transferă exigibilitatea taxei deductibile la data valorificării produselor din stoc, fără fundamentare și temeinicie legală, cu încălcarea principiilor dreptului contabil și legislației fiscale;
- potrivit OMF nr.306/2002 contul operațional de gradul II 4428 "TVA neexigibilă" înregistrează în debit:
 - TVA aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate(401,404)
 - TVA aferentă mărfurilor din unitățile comerciale cu amănuntul(371)
 - TVA aferentă vânzărilor de bunuri și servicii cu plata în rate,
devenită exigibilă în cursul exercițiului(4427)
 - TVA amânată la plată(446)

- rezultă cu claritate faptul că, contul 4428 "TVA neexigibilă" nu poate reflecta creanțe neexigibile din TVA față de bugetul statului cum eronat au motivat organele de control;
- de drept, potrivit alin.3 art.145 din Legea nr.571/2003: orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile achiziționate și care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile;
- au fost prezentate în susținere, procesele verbale ale Autorității Naționale pentru Protecția Consumatorului, Gărzii de Mediu, IPJ Hunedoara, precum și certificatele de confirmare a calității pentru produsele achiziționate și care se află în stoc, probe documentare care atestă destinația taxabilă a utilizării bunurilor pentru operațiuni impozabile în ce privește TVA;
- referitor la inexistența contractelor de livrare, reglementările legale permit disocierea contractului de înscrisul care îl constată; în virtutea consensualismului statuat prin art.942 și 1295 din Codul civil, simplul acord al voiențelor valabil exprimate dă naștere contractului, astfel că înscrisul nu este necesar nici pentru nașterea contractului, nici pentru dovada conținutului său, așa cum se stipulează la art.46 din Codul Comercial.

II. Organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice a județului Hunedoara-Activitatea de control financiar fiscal, au consemnat următoarele:

Inspekția fiscală s-a efectuat în vederea soluționării cererii de rambursare a soldului sumei negative a TVA aferentă decontului pe luna august 2004.

În urma verificării actelor primare, respectiv facturi de cumpărare s-a constatat că o parte din TVA deductibilă înregistrată în evidența agentului economic provine din contravaloarea facturilor de cumpărări de marfă achiziționate de la societatea comercială Y SA.

Achizițiile au fost efectuate în baza Protocolului încheiat la data de 04.09.2003 prin care se prevede că cumpărătorul se obligă să valorifice această marfă și să o achite eşalonat în maxim 2 ani de la livrare prin cumpărare.

Pentru clarificarea situației în ceea ce privește stocul de marfă, a certificatelor de garanție pentru marfa cumpărată cât și în ceea ce privește încheierea de contracte cu clienții în vederea vânzării mărfii din stoc, a fost luată o notă explicativă administratorului societății.

Răspunsul dat cu privire la stocul de marfă existent este că acesta este valoric mare datorită prețului mare al mărfii dar că el a fost mult mai mare și au fost efectuate operațiuni și că de la un stoc de ... miliarde s-a ajuns la ... miliarde la data de 31.10.2004.

Referitor la certificatele de garanție pentru marfa cumpărată, se prezintă copia certificatelor pentru unele produse și cere a se lua la cunoștință de conținutul procesului verbal încheiat de Autoritatea Națională pentru Protecția

Consumatorilor; de asemenea procesele verbale încheiate de Garda de Mediu și IPJ a județului Hunedoara.

Nu are încheiate contracte cu clienții pentru vânzarea mărfurilor, marfa livrându-se pe bază de Notă de comandă la solicitarea clienților.

Din procesele verbale anterioare încheiate de către inspectori din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului Hunedoara, privind relațiile comerciale și realitatea aprovizionării cu marfă de la societatea comercială Y SA a rezultat că certificatele de calitate pentru unele mărfuri achiziționate de societate, au perioada de garanție de 12 luni de la data vânzării.

Ca urmare a faptului că în prezent, perioada de garanție de 12 luni de la data vânzării pentru mărfurile aprovizionate de la societatea comercială Y SA a expirat, societatea neefectuând operațiuni impozabile cu aceste mărfuri, există posibilitatea ca bunurile să fie depreciate calitativ și improprii efectuării de operațiuni impozabile.

Din verificarea fișei furnizorului societatea comercială Y SA reiese ca **societatea comercială X SRL** nu a achitat contravaloarea facturilor de aprovizionare, motivând faptul că are ca termen de plată 2 ani de la aprovizionare.

Societatea nu poate face dovada că mărfurile aprovizionate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile așa cum prevede art.145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003, pentru acele bunuri societatea nu are încheiate nici un fel de contracte sau alte documente din care să reiasă destinația bunurilor.

Ca urmare a celor constatate, nu se acordă drept de deducere pentru marfa aflată în stoc la data controlului, marfa aprovizionată de la societatea comercială Y SA.

III. Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și având în vedere actele normative în vigoare pe perioada verificată, se desprind următoarele aspecte:

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu legislația privind valorificarea raportului de inspecție fiscală.

Verificarea a avut drept scop soluționarea cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă decontului pe luna august 2004.

În soluționarea cererii de rambursare nu s-a reținut nici un argument privind neadmiterea acesteia la rambursare, organele de inspecție fiscală la capitolul VI "Sinteza constatărilor inspecției fiscale", litera a) Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, precizând doar:

" - TVA solicitată la rambursare - ... lei

- TVA respins la rambursare - integral suma de mai sus "

Așa cum reiese din conținutul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală tratează aspectul legat de problema mărfii aflate în stoc la data controlului, marfă aprovizionată de la societatea comercială Y SA pentru

care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, trasând ca măsuri:

- “ înregistrarea în contabilitate a operațiunii 4428 = 4426 în ... lei și evidențierea în decontul de taxă pe valoarea adăugată depus pentru luna octombrie 2004;
- exercitarea dreptului de deducere doar aferent operațiunilor taxabile efectuate de societate, înregistrarea operațiunii 4426 = 4428 se va efectua în momentul realizării operațiunilor de livrare.”

După cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, la capitolul III “Constatări fiscale”, organele de inspecție fiscală fac referire la procesul verbal anterior, încheiat de inspectorii din cadrul Direcției de control fiscal, susținând că în sarcina agentului economic a fost stabilită taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei.

De asemenea, se menționează că taxa pe valoarea adăugată stabilită ca fiind de plată, nu a fost achitată la bugetul de stat, ea fiind compensată din taxa pe valoarea adăugată de rambursat, soldul contului 4424 “TVA de recuperat” la data de 31.01.2004 fiind în sumă de ... lei.

Așa cum rezultă din procesul verbal înregistrat în anul 2004, organele de control fiscal au menționat faptul că: **societatea comercială X SRL înregistrează la data de 31.01.2004 o taxă pe valoarea adăugată de recuperat în sumă de ... lei, aferentă mărfurilor achiziționate de la societatea comercială Y SA.**

Mai mult, la capitolul III “Constatări fiscale” din raportul de inspecție fiscală contestat, la partea de TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală au reținut că, *facturile fiscale din care rezultă taxa pe valoarea adăugată deductibilă îndeplinesc calitatea de documente justificative conform prevederilor art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, Hotărârea Guvernului Nr.831/1997.*

Urmare raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au emis DECIZIA DE IMPUNERE privind obligațiile fiscale suplimentare, prin care la rubrica privind TVA nu s-au evidențiat constatările inspecției.

În drept, art.83 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

“Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.” iar la art.85 din același act normativ se stipulează:

“Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;[...]”

Art.106 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

“(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.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.”

Prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.338/2004 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare se precizează că, prin decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată se stabilește dacă societatea beneficiază sau nu de rambursarea taxei pe valoarea adăugată în baza raportului de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au emis decizie de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, decizie de impunere prin care să se valorifice aspectele legate de taxa pe valoarea adăugată, atâta timp cât prin raportul de inspecție fiscală **s-a modificat baza de impunere, respingându-se la rambursare taxa pe valoarea adăugată solicitată și neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă mărfii aflată în stoc la data controlului**, motiv pentru care se va anula raportul de inspecție fiscală referitor la taxa pe valoarea adăugată.

În drept, având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor art. 185 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

“(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.”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.83 alin.(1), art.85, art.106 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.338/2004 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare și art.185 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

Desființarea deciziei de impunere privind capitolul referitor la taxa pe valoarea adăugată și anularea măsurilor referitoare la taxa pe valoarea adăugată dispuse prin raportul de inspecție fiscală, urmând ca organele de specialitate să procedeze la valorificarea constatrilor din raportul de inspecție fiscală, prin emiterea unei decizii de impunere sau decizii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.