



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA Nr.247

din data de 2009

privind soluționarea contestației formulate de S.C. X S.R.L. Brăila
înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr._/2009

Ministerul Finanțelor Publice, Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de D.G.F.P. Județul Brăila – Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr._/2009, înregistrată sub nr._/2009, completată cu adresa nr._/2009, înregistrată sub nr._/2009, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de S.C. X S.R.L. Brăila împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr._/2008.

S.C. X S.R.L. Brăila are sediul în Brăila, __, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brăila sub nr.J09/_/_ , are CUI nr. RO __ și este reprezentată legal de dl. __, administrator.

Administratorul societății comerciale, prin împuternicirea avocațială seria BR A nr._/2008, a desemnat - o pe d-na avocat __ să formuleze contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr._/2008 și să reprezinte societatea comercială în fața D.G.F.P. Județul Brăila.

Prin Decizia nr._/2009 D.G.F.P. Județul Brăila a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. Brăila împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr._/2008 emisă de D.G.F.P. Județul Brăila – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de __ lei, din care: __ lei reprezentând diferență impozit pe profit aferent anului 2006, __ lei reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței de impozit pe profit, __ lei reprezentând diferență T.V.A. aferentă anului 2006, __ lei reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței T.V.A., până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin adresa nr._/2009, înregistrată sub nr._/2009, D.G.F.P. Județul Brăila – Activitatea de Inspecție Fiscală a înaintat Serviciului Soluționare Contestații rezoluția nr._/P/2008 a Parchetului de pe lângă

Judecătoria Brăila prin care s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de __, administrator al S.C. X S.R.L. Brăila. Motivele invocate de Parchetul de pe lângă Judecătoria Brăila au fost:

- în data de 07.11.2008, Garda Financiară a efectuat un control tematic privind relațiile comerciale ale S.C. X S.R.L. Brăila cu două societăți comerciale, control în urma căruia nu s-au constatat neregulii;

- simpla lipsă a carnetului de facturi seria _ nr._, în absența probării faptului că facturile ar fi fost completate și ar fi atestat încasarea reală a unor venituri, nu are valența elementelor materiale ale infracțiunilor de evaziune fiscală și fals contabil, consecințele fiscale cauzate de lipsa carnetului facturier neavând relevanță pe aspectul penal al cauzei.

Urmare adresei nr. _/2009 a Serviciului Soluționare Contestații, Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr. _/2009, a solicitat reluarea procedurii administrative, transmițând totodată punctul de vedere privind propunerea de soluționare a contestației în raport cu rezoluția de neîncepere a urmăririi penale nr. _/P/2008 a Parchetului de pe lângă Judecătoria Brăila.

Astfel, organele de inspecție fiscală au propus, în raport de soluția organelor penale, respingerea contestației ca fiind nelegală și nefondată, motivând următoarele:

- controlul efectuat de Garda Financiară nu reprezintă decât un control tematic, ce nu a avut drept obiectiv verificarea gestiunii documentelor cu regim special din perioada în care s-a constatat lipsa facturierului de către organele de inspecție fiscală;

- privind utilizarea facturilor fiscale lipsă din gestiune, „există posibilitatea de introducere în circuitul fictiv al unor mărfuri dat fiind faptul că factura fiscală reprezintă și document de însoțire a mărfurilor livrate”, eventualele sume încasate nefiind nici ele înregistrate în evidența contabilă.

Obiectul contestației formulate de S.C. X S.R.L. Brăila privește suma totală de _ lei, din care:

- _ lei, reprezentând diferență impozit pe profit aferent anului 2006;
- _ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței de impozit pe profit;
- _ lei, reprezentând diferență T.V.A. aferentă anului 2006;
- _ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței de T.V.A.,

Înscrisă în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. _/2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. _/2008, de către D.G.F.P. Județul Brăila - Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.209 alin.(1) lit.a) și art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila reține cauza în reluarea procedurii administrative de soluționare.

I. Prin **contestație** S.C. X S.R.L. Brăila a arătat că formulează acțiune în calea administrativă de atac împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr._/2008, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă de _ lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2006, în sumă de _ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente, în sumă de _ lei, reprezentând diferență T.V.A. aferentă anului 2006 și în sumă de _ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței de T.V.A.

Prin contestație se arată că nu au temei legal, nu sunt reale și nu sunt temeinice constatările organelor de inspecție fiscală ce privesc estimarea bazei de impunere și calculul obligațiilor fiscale, motivate de omisiunea la utilizare a carnetului de facturi fiscale seria _ de la nr._ a nr._ și de aprecierea că acesta a fost utilizat pentru vânzarea de mărfuri fără ca operațiunile să fie înregistrate în contabilitate.

Astfel, S.C. X S.R.L. Brăila arată că organele de inspecție fiscală nu au avut temei legal în constatările efectuate, motivat de faptul că, potrivit art.67 alin.(2) estimarea bazei de impunere se face numai în situațiile pe care le prevede expres legea și nu lasă la aprecierea organului de inspecție cazurile în care se poate face estimarea, acestea fiind limitative așa cum sunt prevăzute de H.G.R. nr.1050/2004.

S.C. X S.R.L. Brăila susține că nu îi sunt aplicabile prevederile referitoare la estimarea bazei de impunere și calculul unor obligații fiscale în sarcina sa, întrucât societatea a depus regulat și conform prevederilor legale declarațiile și celelalte raportări fiscale, a colaborat cu organele de inspecție fiscală și a pus la dispoziție toate documentele necesare în vederea stabilirii situației de fapt fiscale, a organizat și condus conform prevederilor legale activitatea de evidență contabilă și fiscală.

Totodată, contestatoarea arată că prevederea legală privind refacerea documentelor dispărute sau pierdute intervine numai în situația evidențelor contabile și fiscale și actelor justificative privind operațiunile producătoare de venituri, prevedere ce nu îi este aplicabilă societății comerciale, având în vedere faptul că facturile fiscale din carnetul seria _ de la nr._ nu aveau calitatea de documente justificative, întrucât nu au fost completate sau utilizate în operațiuni comerciale, fiind pierdute.

În această situație, contestatoarea precizează că îi sunt aplicabile dispozițiile art.12 din H.G. nr.831/1997 iar legiuitorul nu prevede

vreo sancțiune pentru agenții economici, în cazul formularelor pierdute sau constatate lipsă.

De asemenea, S.C. X S.R.L. Brăila motivează în contestația formulată că obligațiile fiscale stabilite ca urmare a inspecției fiscale nu sunt reale, deoarece, pentru a realiza în anul 2006 venituri estimate la nivelul sumei de _ lei, prin utilizarea formularelor de facturi fiscale din carnetul constat lipsă, ar fi trebuit să dețină un stoc de marfă suplimentar față de cel din evidența contabilă, dobândit fără forme legale, sau să existe o lipsă de gestiune egală cu nivelul cheltuielilor în sumă de _ lei.

Având în vedere aceste considerente, societatea comercială arată că nu a achiziționat sau deținut în gestiune mărfuri fără documente legale, iar în raport cu suma de _ lei cantitatea de mărfuri ar fi fost foarte mare iar în cazul vânzării lor de către aceasta pe bază de facturi, ar fi trebuit ca acele documente să se regăsească la clienții societății, care la rândul lor să plătească această marfă, iar încasările să se regăsească în evidența contabilă.

În ceea ce privește stocul de mărfuri din gestiunea societății, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au inventariat mărfurile din depozitul societății în data de 2008, rezultând o lipsă de doar _ lei, fapt ce demonstrează că S.C. X S.R.L. Brăila “nu a avut o lipsă în gestiune la nivelul sumei de _ lei ca să poată fi valorificată cu facturi fiscale din carnetul constat lipsă”.

Totodată, privind registrele contabile ale societății comerciale, se arată că acestea au fost ținute conform prevederilor legale, fapt ce “demonstrează imposibilitatea realizării unor operațiuni care să realizeze venituri de _ lei pe o perioadă scurtă în anul 2006”.

S.C. X S.R.L. Brăila consideră netemeinice constatările organului de inspecție fiscală, motivând că în exercitarea dreptului la apreciere prevăzut de art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze starea de fapt și să adopte soluția prevăzută de lege pe baza unor constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare, iar potrivit pct.6.1 din Normele metodologice, organul fiscal trebuia să determine stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.

Astfel, se arată că organul fiscal și-a motivat constatarea situației de fapt fiscale pe baza unor suspiciuni și nu având în vedere informații, documente sau circumstanțe edificatoare, așa cum prevede legea, rezultând că soluția și motivele care le-au determinat să estimeze veniturile menționate și să stabilească în sarcina societății obligațiile fiscale și accesoriile contestate, nu sunt temeinice, reiterând în acest sens

prevederile art.5 și art.13 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, societatea comercială își motivează contestația arătând că “practica și jurisprudența instanțelor de judecată care au soluționat acțiunile împotriva actelor întocmite de organele fiscale care au avut același obiect ... sunt unanime în a considera că măsurile adoptate de organele fiscale nu sunt legale, fapt ce a atras anularea deciziilor și a actelor de inspecție fiscală”.

II. 1. Prin Decizia de impunere nr._/2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de D.G.F.P. Județul Brăila - Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, în baza Raportului de inspecție fiscală nr._/2008, s-a reținut:

- referitor la impozitul pe profit, pentru perioada 2005 - 2008, la o bază impozabilă stabilită suplimentar în sumă de _ lei, un impozit suplimentar de plată în sumă de _ lei, precum și majorări de întârziere calculate pentru perioada 2006 - 2008 în sumă de _ lei;

- referitor la taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 2005 - 2008, la o bază impozabilă stabilită suplimentar în sumă de _ lei, o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de _ lei, precum și majorări de întârziere aferente calculate pentru perioada 2006 - 2008, în sumă de _ lei.

Având în vedere faptul că societatea comercială a contestat doar diferența de impozit pe profit și T.V.A. aferentă anului 2006, organul de soluționare va reține doar motivele de fapt precizate în actul administrativ atacat, în raport de suma contestată de S.C. X S.R.L. Brăila și anume:

- referitor la impozitul pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală pentru anul 2006, suma de _ lei, baza de impozitare rezultat ca urmare a estimării aferentă carnetului de facturi seria BRVDO nr._, constatat lipsă în gestiunea documentelor cu regim special;

- referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală pentru anul 2006, suma de _ lei reprezentând T.V.A de plată stabilită suplimentar ca urmare a estimării aferentă carnetului de facturi seria _ nr._, constatat lipsă în gestiunea documentelor cu regim special.

Motivele de drept menționate au fost: art.1 alin.(2) și alin.(7) din H.G. nr.831/1997 precum și art.6 și art 67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

2. Prin Raportul de inspecție fiscală nr._/2008 întocmit de D.G.F.P. Județul Brăila - Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, ce a stat la

baza emiterii deciziei atacate, s-a aratat că, s-a efectuat inspecție fiscală generală la S.C. X S.R.L. Brăila, în baza programului de activitate pe luna _ 2008, perioada supusă verificării fiind 2005 - 2008.

1. *Privind impozitul pe profit*, organele de inspecție fiscală au arătat că agentul economic a fost plătitor de impozit pe profit cu termen de plată trimestrial și că acesta nu a beneficiat de facilități fiscale.

Astfel, cu privire la veniturile stabilite suplimentar pentru anul 2006, ca bază impozabilă pentru impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că din suma totală de _ lei, suma de _ lei, a rezultat urmare estimării bazei de impunere efectuată pe baza carnetului de facturi fiscale seria _ nr. _, constatat ca fiind lipsă în gestiunea documentelor cu regim special.

Totodată, organul de inspecție fiscală a precizat că din verificările efectuate cu privire la documente cu regim special achiziționate și utilizate de S.C. X S.R.L. Brăila, a rezultat că agentul economic a achiziționat în data de 2004, în baza facturii fiscale nr. _/, un număr de 90 buc. carnete facturi fiscale, cu seria _ de la nr. _ la nr. _, iar în perioada 2006, aceasta a utilizat carnetele de facturi fiscale seria _ nr. _ și nr. _, dar a omis de la utilizare carnetul de facturi seria _ nr. _, ce nu a fost găsit nici în arhiva contribuabilului și nici pe stoc.

Din verificările efectuate pe baza fișei de magazie, organul de inspecție fiscală a constatat omiterea eliberării spre utilizare a carnetului de facturi fiscale nr. _, deși în data de 2006 a fost eliberat din gestiune carnetul nr. _, iar în data de 2006 carnetul de facturi nr. _, date de la care acesta trebuia să cunoască lipsa documentelor cu regim special și să procedeze conform prevederilor art.6, art.7, art.10 și art.11 din H.G. nr.831/1997, în sensul sesizării organelor în drept și publicării în Monitorul Oficial a anunțului privind anularea facturilor fiscale lipsă.

În raportul de inspecție fiscală se precizează că la întrebarea organelor de inspecție fiscală privind lipsa carnetului de facturi fiscale nr. _, administratorul societății comerciale a răspuns că acesta s-a pierdut la mutarea arhivei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au arătat că, deși administratorul societății comerciale cunoștea lipsa carnetului de facturi fiscale încă din data de 2006, acesta nu a declarat nulitatea acestora în Monitorul Oficial, creându-se astfel suspiciunea utilizării în fapt a facturilor fiscale pentru vânzarea mărfii și omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate cu consecința denaturării veniturilor, cheltuielilor, a rezultatelor fiscale și a T.V.A colectată aferentă.

Din acest motiv, organele de inspecție fiscală, au procedat, în baza prevederilor art.6 și art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la estimarea bazei de impunere, procedând

la calcularea ponderii cheltuielilor privind mărfurile și veniturilor din vânzarea mărfurilor din anul 2006.

Această pondere a fost aplicată asupra veniturilor impozabile estimate, pentru determinarea cheltuielilor aferente acestora și stabilirea coerectă și legală a bazei de impunere în sumă de _ lei și a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de _ lei.

Pentru diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul majorărilor de întârziere aferente, stabilite până la data de 2008, inclusiv.

2. Privind taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au arătat că agentul economic la data controlului era plătitor de T.V.A cu termen de plată lunar.

Referitor la T.V.A colectată organul de inspecție fiscală a constatat o diferență suplimentară în sumă totală de _ lei, din care suma de _ lei reprezintă taxa stabilită urmare estimării bazei de impunere aferentă carnetului de facturi fiscale seria _ nr._, constatat lipsă în gestiunea documentelor cu regim special.

Având în vedere aceste constatări, dar și faptul că administratorul cunoștea încă din data de 2006 lipsa carnetului de facturi și nu a procedat la declararea nulității acestuia în Monitorul Oficial, organele de inspecție fiscală au arătat că s-a creat suspiciunea utilizării în fapt a facturilor fiscale pentru vânzarea mărfii și omisiunii cu știință a înregistrărilor în contabilitate.

Consecința fiscală a acestei constatări a fost denaturarea de către societatea comercială a veniturilor, cheltuielilor, a rezultatelor fiscale și a T.V.A colectată aferentă, motiv pentru care, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.6 și art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, au procedat la estimarea bazei de impunere.

La estimarea bazei de impunere s-au avut în vedere veniturile impozabile realizate prin utilizarea carnetelor de facturi fiscale, precedent și ulterior celui constatat lipsă. Astfel, s-a stabilit valoarea medie a veniturilor obținute pe o factură fiscală în sumă de _ lei, cu T.V.A colectată aferentă în sumă de _ lei, valoare ce s-a înmulțit cu 50 (numărul facturilor constatare lipsă), rezultând astfel, o T.V.A colectată estimată de _ lei.

Pentru T.V.A stabilită suplimentar organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de _ lei.

III. Din analiza actelor și documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu prevederile legale aplicabile speței și având în vedere motivațiile invocate de contestatoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă S.C. X S.R.L. Brăila datorează bugetului general consolidat al statului suma totală de _ lei, din care: _ lei reprezentând diferență impozit pe profit aferent anului 2006, _ lei reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței de impozit pe profit, _ lei reprezentând diferență T.V.A. aferentă anului 2006 și _ lei reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței T.V.A. în condițiile în care societatea comercială nu a respectat prevederile legale aplicabile în speță.

În fapt, în data de 2008, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Județul Brăila a procedat la efectuarea unei inspecții fiscale generale la S.C. X S.R.L. Brăila, în urma căreia a fost emisă Decizia de impunere nr. _/2008.

Ca urmare a verificării efectuate de către organul de inspecție fiscală, privind documentele cu regim special achiziționate de societatea comercială, s-a constatat lipsa din gestiune a carnetului de facturi fiscale seria _ nr. _, fără ca aceasta să fi procedat, conform prevederilor legale, la declararea nulității acestuia în Monitorul Oficial al României, partea a III – a, după sesizarea organelor în drept.

Urmare a acestor constatări, s-au aplicat dispozițiile legale referitoare la estimarea bazei de impunere, și în consecință, a fost emisă Decizia de impunere nr. _/2008, prin care s-a stabilit în sarcina societății comerciale diferența de impozit pe profit aferentă anului 2006 în sumă de _ lei și diferența de T.V.A. pentru aceeași perioadă, în sumă de _ lei.

Pentru diferențele suplimentare constatate, organul de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă totală de _ lei.

Agentul economic a formulat contestație împotriva deciziei de impunere nr. _/2008, considerând netemeinice și nelegale obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa.

În soluționarea contestației se au în vedere următoarele considerente:

În drept, potrivit dispozițiilor art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ***“Estimarea bazei de impunere - (1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. (2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”***

Din actele dosarului rezultă că organul fiscal nu a putut determina mărimea bazei de impozitare și a trebuit să o estimeze, având în vedere datele și documentele relevante pentru estimare existente la

contestator, referitoare la operațiunile similare cele mai apropiate situației de fapt fiscale, astfel cum este definit de Codul fiscal.

Totodată, privind obligativitatea inventarierii elementelor de activ și de pasiv din patrimoniul unei societăți comerciale speței îi sunt aplicabile și prevederile pct.1, pct.3, pct.34 și pct.36 din Anexa la Ordinul nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, care dispun:

“1. Inventarierea elementelor de activ și de pasiv reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de activ și de pasiv ale fiecărei unități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței unității pentru respectivul exercițiu financiar.

...
3. În temeiul prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unitățile au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor ...

...
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.

...
36. Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.

Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii se procedează la o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fișele de magazie și a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Erorile descoperite cu această ocazie trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea rezultatelor inventarierii, prin confruntarea cantităților consemnate în listele de inventariere, cu evidența tehnico-operativă pentru fiecare poziție în parte.”

Față de cadrul legal menționat, organul de soluționare reține că, pentru stabilirea situației reale a patrimoniului unei societăți comerciale, aceasta are obligația efectuării inventarierii generale a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, sau cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării ei, pentru stabilirea lipsurilor și a plusurilor de bunuri și valori.

Totodată, în speță sunt aplicabile și prevederile art.1, art.4, art.5 și art.6 din Anexa 1B din H.G. nr. 831/2.12.1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, al căror conținut îl redăm mai jos:

“ART. 1

Persoanele juridice ..., au obligația să organizeze și să asigure evidența, gestionarea și corecta utilizare a formularelor cu regim special de înscriere și numerotare, cum sunt: facturile, ..., cu ajutorul cărora se stabilesc volumul de activitate, plățile și încasările efectuate în raport cu bugetul de stat, clienții, furnizorii sau cu alte persoane fizice și juridice.

...

ART. 4

La persoanele prevăzute la art.1, evidența operativă a formularelor se ține cu ajutorul Fișei de magazie a formularelor cu regim special (cod 14-3-8/b), care se completează distinct pentru fiecare tip de formular, pe măsura aprovizionării acestora.

ART. 5

Formularele cu regim special de înscriere și numerotare se eliberează utilizatorilor, pe baza aprobării administratorului, ... sau a altor persoane care au obligația gestionării patrimoniului, în care se va specifica faptul că formularele ridicate anterior au fost folosite în conformitate cu normele în vigoare, iar cele pierdute - seria de la nr. la nr. - au fost declarate nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, nr.

Formularele cu regim special de înscriere și numerotare se eliberează din magazie pe baza bonului de consum, dintr-un bonier distinct, gestionat de persoana imputernicită în acest scop de către administratorul, ... sau alte persoane care au obligația gestionării patrimoniului.

La eliberarea din magazie a acestor formulare, în bonul de consum se înscriu, în mod obligatoriu, seria și numerele aferente formularelor respective.

ART. 6

Salariații care primesc spre folosință aceste formulare răspund de utilizarea lor, pentru consemnarea operațiunilor legale, și au obligația să justifice în orice moment existența lor. ”

Față de cele de mai sus, D.G.F.P. Județul Brăila reține că, persoanele juridice, au obligația să organizeze și să asigure evidența, gestionarea și corecta utilizare a formularelor cu regim special de înscriere și numerotare, cum sunt facturile, și că, la acestea evidența operativă a formularelor se ține cu ajutorul Fișei de magazie a formularelor cu regim special (cod 14-3-8/b), iar persoanele care primesc spre folosință formularele cu regim special răspund de utilizarea lor și sunt obligate să întreprindă demersurile legale în vederea declarării nulității formularelor pierdute, precum și să justifice în orice moment existența acestora.

Speței, îi mai sunt aplicabile și prevederile Ordinului nr.29/14.01.2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind

activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, care dispun:

“ART. 4

În cazul pierderii sau sustragerii formularelor cu regim special, agenții economici sunt obligați:

a) să anunțe, în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea formularelor cu regim special la direcția generală a finanțelor publice județeană, a municipiului București, respectiv la administrațiile finanțelor publice ale sectoarelor municipiului București, după caz; pentru sustragere vor fi anunțate și organele de poliție;

b) să transmită Companiei Naționale "Imprimeria Națională" - S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor cu regim special pierdute sau sustrase, în termen de 48 de ore de la constatarea pierderii sau sustragerii.”

Prevederile legale menționate se coroborează cu prevederile art.12 din Anexa 1B din H.G. nr.831/2.12.1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, potrivit cărora:

“ART. 12

Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.

Formularele cu regim special de înscriere și numerotare, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept.”

Ținând cont de cadrul legislativ enunțat, și raportat la actele și documentele existente la dosarul cauzei, în condițiile în care societății comerciale îi lipseau din gestiunea documentelor cu regim special, facturile fiscale din carnetul cu seria _ nr._, aceasta avea obligația de a le declara nule la Monitorul Oficial al României și la organele fiscale.

Din documentele depuse la dosarul cauzei, respectiv adresa nr._/2008 și factura fiscală nr._/2008 emisă de S.C. Z S.R.L. Brăila, D.G.F.P. Județul Brăila constată că S.C. X S.R.L. Brăila, până la data efectuării inspecției fiscale, nu a întreprins demersurile impuse de legiuitor în vederea declarării nulității documentelor cu regim special pierdute sau lipsă în gestiune.

Simpla intenție de declarare a nulității acestui carnet de facturi, ce rezultă din adresa nr._/2008, înaintată către Monitorul Oficial al României, partea a III - a depusă la dosarul cauzei, nu poate fi considerată ca probă relevantă în soluționarea favorabilă a cauzei, atât timp cât societatea comercială nu a depus dovada publicării acestui anunț nici la soluționarea contestației.

Faptul că lipsa carnetului de facturi nu a fost sesizată și consemnată în procesul verbal de inventariere de către societatea comercială, cu ocazia inventarierilor anuale obligatorii, duce la concluzia că acest carnet nu era lipsă în gestiune așa cum se susține de contestatoare și că în mod legal organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea prin estimare a bazei de impunere, având drept rezultat obligații fiscale suplimentare, constând în impozit pe profit pentru anul 2006 în sumă de _ lei și a diferenței de T.V.A., pentru aceeași perioadă, în sumă de _ lei, conform deciziei contestată emisă în baza raportului de inspecție fiscală și anexele acestuia.

Motivul scoaterii de sub urmărire penală a administratorului societății comerciale, reținut în Rezoluția Parchetului, și anume că nu s-a probat completarea carnetului de facturi seria _ nr._, nu poate fi un argument pentru înlăturarea consecințelor fiscale cauzate de lipsa carnetului facturier, atât timp cât societatea comercială nu a demonstrat, potrivit prevederilor legale, că acest carnet de facturi fiscale nu a fost utilizat.

Așadar, lipsa caracterului infracțional al faptelor pentru care s-au efectuat cercetări penale împotriva administratorului ca persoană fizică nu înlătură răspunderea fiscală a contestatoarei în calitate de agent economic persoană juridică.

De asemenea, din actele dosarului rezultă și faptul că societatea comercială, în mod repetat, nu a respectat prevederile legale privind utilizarea documentelor cu regim special în anii următori, respectiv 2007 – 2008. Astfel, cu titlu de exemplu, societatea comercială nu a putut face dovada anulării în anul 2007 a două facturi fiscale deoarece lipsea dovada existenței celui de-al treilea exemplar, în condițiile în care pe celelalte două exemplare era înscrisă mențiunea “ANULAT”.

Totodată, în anul 2008, în urma inventarierii stocului de marfă la data de 2008 a rezultat o lipsă în gestiune în sumă de _ lei, pentru care nu s-au prezentat documente justificative conform prevederilor legale aplicabile în speța analizată. Afirmarea administratorului societății comerciale că s-au efectuat sponsorizări nu are relevanță în cauză întrucât acestea nu sunt dovedite cu documente justificative.

În raport de motivele reținute mai sus și actele dosarului, sunt nefondate atât susținerile contestatoarei prin care se invocă lipsa de temei legal pentru estimarea bazei de impunere, cât și cele referitoare la suspiciunile organului de inspecție fiscală, având în vedere că decizia contestată a fost emisă pe baza informațiilor reieșite din documentele puse la dispoziție în timpul efectuării controlului, consemnate în raportul de inspecție fiscală și în anexele acestuia.

Pe de altă parte, pentru a susține contrariul, societatea comercială nu a dovedit că organul de inspecție fiscală nu a aplicat unitar, la toți agenții economici, prevederile legislației fiscale și nici faptul că nu a interpretat reglementările fiscale conform voinței legiuitorului.

Nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contestatoarei că, *“potrivit art.67 alin.(2) estimarea bazei de impunere se face numai în situațiile pe care le prevede expres legea și nu lasă la aprecierea organului de inspecție fiscală situațiile în care se face estimarea bazei de impunere”*, *“cazurile în care se face estimarea”* fiind limitative, așa cum sunt prevăzute de H.G.R. nr.1050/2004, deoarece, organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor legale ale pct.65.1 lit.d) din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv au procedat la estimarea bazei de impunere atunci când au constatat dispariția documentelor justificative privind operațiunile producătoare de venituri și că societatea comercială nu și-a îndeplinit obligația de declarare a nulității acestora.

Totodată, nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contestatoarei potrivit căreia nu îi sunt aplicabile prevederile referitoare la estimarea bazei de impunere și calculul unor obligații fiscale în sarcina sa întrucât societatea a depus regulat și conform prevederilor legale declarațiile și celelalte raportări fiscale, a colaborat cu organele de inspecție fiscală și a pus la dispoziție toate documentele necesare în vederea stabilirii situației de fapt fiscale, a organizat și condus conform prevederilor legale activitatea de evidență contabilă și fiscală, deoarece la estimarea bazei de impunere organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere aceste considerente.

Nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei nici motivația contestatoarei potrivit căreia practica și jurisprudența instanțelor de judecată care au avut același obiect sunt unanime în a considera măsurile adoptate de organele fiscale nelegale, deoarece, aceasta nu a adus nici o probă care să-i susțină motivația.

Privind motivația contestatoarei, că la inventarierea mărfurilor din depozitul societății a rezultat “o lipsă de doar _ lei” și nu a avut o lipsă în gestiune la nivelul sumei de _ lei, menționăm că, această susținere nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece, constatarea acestei lipse a fost efectuată cu ocazia inspecției fiscale la data de 2008, și nu privește exercițiul financiar 2006, avut în vedere de organul de inspecție fiscală.

În concluzie, așa cum s-a reținut anterior, contestatoarea nu a respectat prevederile legale aplicabile, nici în anul 2006, când societatea comercială ar fi trebuit să declare nulitatea carnetului de facturi fiscale, și

nici în anul 2008, când societatea comercială ar fi trebuit să întocmească documentele justificative privind ieșirea din gestiune a mărfurilor.

Pe cale de consecință, contestația formulată de S.C. X S.R.L. Brăila împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /2008, referitoare la obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite prin decizia contestată în cuantum de _ lei, din care: _ lei reprezentând diferență impozit pe profit aferent anului 2006, _ lei reprezentând diferență T.V.A. aferentă anului 2006, se privește ca **neîntemeiată** urmând a fi **respinsă** ca atare.

Potrivit principiului de drept "accesoriul urmează principalul" contestația referitoare la majorările de întârziere în sumă totală de _ lei, din care: _ lei reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței de impozit pe profit și _ lei reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței T.V.A. se privește ca **neîntemeiată** urmând a fi **respinsă** ca atare.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.209 alin.(1) lit. a), art.210 și art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. Brăila cu sediul în Brăila, în contradictoriu cu D.G.F.P. Județul Brăila – Activitatea de Inspecție Fiscală, privind suma totală de _ lei, din care: _ lei, reprezentând diferență impozit pe profit aferent anului 2006, _ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței de impozit pe profit, _ lei, reprezentând diferență T.V.A. aferentă anului 2006 și _ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței T.V.A., înscrisă în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /2008 emisă de D.G.F.P. Județul Brăila - Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila.

În temeiul art.210 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Tribunalul Brăila, în temeiul art.218 alin.(2) din același act normativ, în termen de 6 luni de la data comunicării.