

Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 263/.....2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C. S.A.**, prin contestația înregistrată sub nr./20.08.2009, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.17.07.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.10.07.2009, comunicate petentei la data de 22.07.2009, prin ridicarea actului sub semnătură.

Prin Decizia nr./24.09.2009, D.G.F.P. Mureș a dispus respingerea contestației formulate împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./10.07.2009, ca inadmisibilă.

S.C. .. S.A. a formulat acțiune în contencios administrativ în sensul dispunerii soluționării pe fond a contestației și anulării Deciziei nr...../24.09.2009 și a actelor administrative care au precedat-o.

Cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...../06.04.2011, Curtea de Apel Tg. Mureș a înaintat Biroului Soluționare Contestații Dosarul nr.../2009, ce conține și dosarul nr./102/2009 al Tribunalului Mureș, în care s-a pronunțat Sentința Civilă nr...../29.03.2010, rămasă definitivă și irevocabilă prin Decizia nr...../R/20.01.2011 pronunțată de Curtea de Apel Tg. Mureș, prin care s-a dispus anularea Deciziei nr...../24.09.2009 emisă de D.G.F.P. Mureș și soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. S.A., comunicând totodată și Decizia nr...../20.01.2011 a Curții de Apel Tg.Mureș.

Având în vedere cele anterior prezentate, **procedura administrativă de soluționarea a contestației formulate de S.C. S.A.** împotriva Deciziei de impunere nr./24.09.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, **se reia** pentru suma totală de lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorări de întârziere pentru neplata la termen a impozitului pe profit;

- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. / 20.08.2009 și în completarea la aceasta, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. / 07.09.2009, petenta solicită reanalizarea situației, invocând următoarele:

- în urma verificării efectuate de organele de control a fost refăcută evidența contabilă aferentă perioadei ianuarie 2005 – iunie 2006;
- pentru perioada supusă inspecției fiscale “activitatea de contabilitate a societății nu s-a desfășurat în conformitate cu Legea nr. 82/1991 cu modificările și completările ulterioare”;
- “în situația anterioară refacerii contabilității, declarațiile 100 cu privire la impozitul pe profit cât și deconturile de taxă pe valoarea adăugată (300) pentru perioada menționată au fost completate eronat, fapt ce a condus la stabilirea unor impozite și taxe denaturate datorate bugetului de stat, mult mai mari decât în realitate.”;
- “în urma reverificării tuturor actelor am constatat că societatea nu este datoare cu sumele menționate în decizia de impunere întocmită de către inspectorii fiscali, și cu această ocazie au rezultat sume mult mai mici”;
- ca urmare, solicită reverificarea actelor societății pentru perioada 01.05.2006 – 30.06.2009, “pentru a se stabili sumele corecte datorate de către unitate bugetului de stat”;
- “la refacerea contabilității” s-a ținut cont de legislația în vigoare cu privire la TVA (taxare inversă) pentru clădirea și terenul înstrăinate către S.C. S.R.L., respectiv nu s-a dedus TVA la achiziția terenului de la persoana fizică; astfel, se schimbă baza de impunere pentru perioada 01.01.2005 – 30.06.2006;
- TVA stabilită suplimentar ca urmare a refacturării către S.C.S.R.L. în luna martie 2007, cu factura nr. / 30.03.2007, a fost cauzată de conducerea defectuoasă a evidenței clienților;
- referitor la constatarea din cuprinsul actului de control, potrivit căreia unitatea a dedus eronat TVA aferentă achiziției unui teren în luna decembrie 2005, de la o persoană fizică, respectiv nu a colectat TVA de lei, aferentă unor venituri neevidențiate, în contestație se precizează că, “urmare a revederii tuturor actelor existente asupra

societății și ținând cont de prevederile legale cu privire la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată”, societatea mai avea ca obligație de plată în contul TVA suma de lei, sumă ce făcea obiectul plății în luna ianuarie 2006.

B) Față de aspectele contestate se reține că, urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. S.A. din Tg.Mureș**, ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare și evidențiere a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr...../10.07.2009 și Decizia de impunere nr...../17.07.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, fiind constatate următoarele:

1) Referitor la impozitul pe profit

a) Cu privire la modul de înregistrare a veniturilor realizate

În Jurnalul de vânzări întocmit pentru luna decembrie 2005 (anexa nr. 7.1. la Raportul de inspecție fiscală nr...../10.07.2009), la coloana 8, este înscrisă suma de lei, reprezentând baza impozabilă pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, sume preluate de pe factura fiscală seria nr. /15.11.2005 (anexa nr. 7.2. la R.I.F.).

Factura fiscală indicată atestă tranzacția de vânzare-cumpărare „clădire vopsitorie cu terenul aferent”, care a intervenit între societatea verificată și S.C. S.R.L., în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. /12.10.2005.

În legătură cu modul de înregistrare în evidența contabilă a acestei tranzacții, din analiza actelor și documentelor contabile arhivate la societatea verificată, organele de control au constatat următoarele:

- în luna octombrie 2005, societatea a încasat prin contul bancar suma de lei de la S.C. S.R.L., fiind efectuată înregistrarea contabilă 5121 „Conturi la bănci în lei” = 4111 „Clienți”;

- deși din Notele contabile întocmite pentru luna octombrie nu rezultă efectuarea altor înregistrări contabile pentru evidențierea sumelor primite de la cumpărător, în rulajul creditor al contului 472 „Venituri înregistrate în avans” din balanța de verificare a conturilor întocmită pentru luna de referință, este evidențiată suma de lei, care include suma de lei (potrivit Notei explicative dată organelor de control de către reprezentantul legal al societății);

- factura fiscală a fost emisă în luna noiembrie, însă venitul realizat nu a fost înregistrat în evidența contabilă (jurnal de vânzări, decont privind taxa pe valoarea adăugată, note contabile, balanța de verificare) în luna respectivă;

- la coloanele 8 și 9 din Jurnalul de vânzări întocmit pentru luna decembrie 2005, sumele rezultate din valorificarea activelor în cauză

(..... lei + ... lei) sunt incluse în totalul bazei de impozitare (..... lei), respectiv al valorii TVA (..... lei) și sunt preluate la rd. 1 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2005;

- deși venitul realizat a fost raportat la rd. 1 din Decontul de TVA întocmit pentru luna decembrie, rulajele contului 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital” (în care, potrivit monografiei contabile, trebuia înregistrat venitul rezultat din înstrăinarea mijloacelor fixe) din bilanța de verificare a conturilor întocmită pentru luna decembrie 2005 nu au fost majorate în mod corespunzător în luna respectivă și nici ulterior, până în prezent; de asemenea, venitul realizat nu a fost evidențiat nici prin intermediul altor conturi de venituri;

- în luna decembrie 2005, în rulajul debitor al contului „472” este reflectată suma de lei – valoarea facturii fiscale emise către cumpărătorul activelor; prin această înregistrare contabilă, contul „472” se soldează în ceea ce privește reflectarea operațiunilor legate de tranzacție, rezultând implicit că venitul realizat nu a fost evidențiat nici în contul de venit corespunzător, dar nici în alte conturi de venituri;

- în conturile de evidență a mijloacelor fixe 211 „Terenuri” și 212 „Clădiri” s-au operat înregistrări în luna decembrie, perioadă în care în rulajele creditoare este înscrisă suma totală de lei (..... lei + lei), fără a rezulta însă, din notele contabile întocmite, conturile corespondente debitoare prin intermediul cărora s-a înregistrat scoaterea din patrimoniu a activelor;

- în luna aprilie 2006 societatea verificată a emis factura fiscală seria nr. /26.04.2006, în care a înscris valorile de lei și taxa aferentă de lei cu semnul „minus”, concomitent emițând factura fiscală seria nr. /26.04.2006, pentru aceleași valori, însă cu mențiunea „taxare inversă” pentru taxa pe valoarea adăugată; operațiunea contabilă este evidențiată în Jurnalul de vânzări la nr. crt. 113 și nr. 114 și în decontul de taxă;

- în luna martie 2007 societatea a emis factura fiscală nr. /30.03.2007, pe care este înscrisă suma de lei cu semnul „minus” și explicația „restituire TVA aferent facturii din 26.04.2006 reprezentând taxare inversă TVA”; suma este înregistrată în decontul de taxă aferent, la rândul 27 Regularizări taxa dedusă;

- în luna martie 2007, prin notă contabilă se efectuează înregistrările contabile 411 „Clienți” = 722 „Venituri din producția de imobilizări” cu suma de -..... lei și 411 „Clienți” = 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată” cu suma de -..... lei; concomitent se efectuează și înregistrarea „411”=„722” cu suma de lei.

În fapt, deoarece în luna decembrie 2005 s-a evidențiat în Jurnalul de vânzări și în decontul de taxă întocmit numai taxa colectată în sumă de lei, iar în luna aprilie 2006 aceasta este stornată și evidențiată ca atare în documentele de raportare a taxei pe valoarea

adăugată, la control s-a constatat că nu se justifică efectuarea înregistrărilor contabile din luna martie 2007 (detaliate mai sus), urmare cărora au fost denaturate atât rulajele conturilor corespondente utilizate, cât și reflectarea caracterului economic al operațiunii contabile, în sine.

Din constatările detaliate mai sus organele de inspecție fiscală au reținut că, deși tranzacția de vânzare-cumpărare a fost evidențiată în documentele de raportare a taxei pe valoarea adăugată și într-o oarecare măsură și în contabilitate, **venitul aferent nu a fost impozitat nici în perioada fiscală în care a fost realizat, nici ulterior, până la data inspecției fiscale.**

La control s-a constatat că unitatea nu a respectat prevederile *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare*, cu privire la evidențierea corectă în contabilitate a tranzacției descrise mai sus, astfel că pentru stabilirea corectă a cuantumului venitului impozabil realizat din tranzacția economică, în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au reconstituit aceste operațiuni contabile, pe baza actelor și documentelor contabile întocmite și arhivate la societate, luând în considerare atât suma venitului facturat cât și valoarea de achiziție a terenului, considerată ca fiind cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor legale în materie.

Drept urmare, adaptat la situația constatată la societate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că se impunea efectuarea următoarelor înregistrări contabile:

- **vânzarea:** „461” = „7583” lei
- **aplicarea măsurilor de simplificare:** „4426” = „4427” lei
- **scoaterea din evidență a activelor:**
 1. terenul „6583” = „211” lei
 2. clădirea - amortizată integral „281” = „212” lei

În consecință, la control a rezultat că **din tranzacția efectuată contribuabilul a realizat un venit impozabil în sumă de lei** (..... lei, venitul rezultat din înstrăinare – lei, valoarea de inventar a terenului).

Având în vedere dispozițiile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora **la calculul profitului impozabil se iau în considerare veniturile impozabile realizate din orice sursă**, organele de inspecție fiscală au reținut că venitul realizat din valorificarea mijloacelor fixe trebuia evidențiat în contabilitate ca atare și implicit, impozitat, astfel neînregistrarea venitului în sumă de lei, realizat din înstrăinarea clădirii și a terenului aferent, are ca efect fiscal diminuarea profitului impozabil al trimestrului IV 2005 cu aceeași sumă, precum și diminuarea

obligăției de plată datorată în contul impozitului pe profit cu suma de lei (..... x 16%).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit în sumă de lei, stabilit suplimentar la control, în sarcina unității au fost stabilite majorări de întârziere în sumă de lei, modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr. 8.9 la actul de control atacat.

Deoarece debitul suplimentar a fost stabilit pentru trimestrul IV 2005, iar din evidența fiscală a rezultat că pentru anul fiscal de referință societatea nu a îndeplinit obligația declarativă în ceea ce privește întocmirea și depunerea Declarației privind impozitul pe profit pe luna 12 anul 2005 (cod 101), în temeiul prevederilor *art. 34 alin. (6) din Codul Fiscal*, scadența de plată a impozitului este data de 30.04.2006 (data stabilită ca termen limită pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul 2005), astfel că accesoriile au fost calculate pentru perioada 01.05.2006 – 10.07.2009.

b) Cu privire la calculul /reîntregirea profitului impozabil pe baza datelor înregistrate în evidența contabilă

Organele de control au constatat faptul că soldul creditor al contului 121 „Profit și pierdere”, în quantum de lei, reflectat atât în bilanța de verificare a conturilor întocmită pentru luna iunie 2006, cât și în Raportarea financiară semestrială (înregistrată la organul fiscal competent), a fost calculat în mod eronat.

Potrivit calculelor efectuate de organele de inspecție fiscală, pe baza datelor din contabilitate, la finele semestrului I 2006, în bilanța de verificare a conturilor trebuia reflectat profit net în sumă de lei, stabilit ca diferență între pierderea înregistrată la trimestrul I (-..... lei) și profitul realizat în trimestrul II (..... lei), respectiv ca diferență între veniturile înregistrate în semestru (..... lei) și cheltuielile efectuate (..... lei).

Din analiza efectuată pe baza documentelor contabile arhivate la unitate și prezentate la control s-a constatat că eroarea de calcul s-a produs ca urmare a preluării incorecte a sumelor evidențiate în coloana „TOTALURI” din bilanța întocmită pentru luna mai, care însumate cu rulajele lunii curente au generat sume cumulate diminuate semnificativ, acestea fiind prezentate la la cap. 1.1.1.1. din raportul de inspecție fiscală (pag. 4 din actul de control).

În urma verificării concordanței dintre sumele evidențiate în rulajele cumulate din bilanța de verificare a conturilor întocmită pentru luna mai 2006 și sumele reflectate în luna iunie 2006 (*anexele nr. 3.2. și 3.3. la actul de control*), pe elemente de venituri și cheltuieli, organele de inspecție fiscală au reținut că **rulajele cumulate au fost diminuate cu suma totală de lei**, compusă din:

- suma de lei, evidențiată în plus în rulajul cumulat debitor al contului „121”;

- suma de lei, cu care a fost diminuat rulajul creditor al contului „121”.

Drept urmare, între **soldul creditor al contului de profit și pierdere, în sumă de lei, stabilit și raportat în bilanțul încheiat la 30.06.2006 și soldul creditor recalculat de organele de inspecție fiscală, în quantum de lei**, este o diferență în sumă de lei (..... lei – lei), neimpozitată.

Această diferență se datorează majorării cuantumului cheltuielilor înregistrate până la finele lunii iunie cu suma de lei și diminuării veniturilor cu suma totală de lei (..... lei + lei = lei).

Ca atare, pe baza datelor înregistrate în evidența contabilă și în Raportarea financiară întocmită pentru **semestrul I 2006**, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil, rezultând suma de lei (sold cont 121 „Profit și pierdere” de lei + rulaj cont 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” de lei), precum și impozitul pe profit datorat, rezultând suma de ... lei (..... lei x 16%).

Având în vedere că unitatea a evidențiat și declarat pentru aceeași perioadă fiscală un impozit pe profit de lei, diferența de impozit, stabilită suplimentar la control, este în sumă delei (.... lei – lei).

2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată

a) Cu privire la TVA dedusă pentru un teren achiziționat de la o persoană fizică

În Jurnalul de cumpărări întocmit pentru **luna decembrie 2005**, la nr. crt. 33, este înregistrată suma totală delei (..... lei baza de impozitare + lei TVA).

Aceste sume sunt incluse în cuantumurile totale ale bazei de impozitare (..... lei) și ale valorii TVA (..... lei) din Jurnalul de cumpărări și sunt preluate la rd. 8 în Decontul de taxă aferent lunii decembrie 2005.

Referitor la aceste sume, din controlul documentar efectuat de organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- în luna decembrie 2005, societatea **a achiziționat de la o persoană fizică un teren** (copia după Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr./21.12.2005 este prezentată în anexa nr. 14.1. la actul de control); în fapt, din contract rezultă că **S.C. S.A. a devenit proprietară a unei cote de 32/50-a parte** din terenul arabil în extravilan situat în loc..... nr. Cad.; diferența de 18/50-a parte din teren a fost achiziționată, în baza aceluiași contract, de două persoane fizice;

- prețul total de vânzare-cumpărare al terenului a fost de Euro (echivalentul a lei la data efectuării tranzacției); ca atare, prețul de achiziție al cotei-părți proprii din teren este de lei (..... lei x 32 : 50);

- din balanța de verificare a conturilor întocmită pentru luna decembrie rezultă că în rulajul debitor al contului 211 „Terenuri” este evidențiată suma de lei ca fiind prețul de achiziție al terenului;

- cu toate acestea, rulajul debitor total al clasei 2 „Conturi de imobilizări”, din aceeași balanță de verificare, este în sumă de lei; această sumă constituie baza de impozitare înregistrată în jurnalul de cumpărări, pentru care **s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.**

La control s-a constatat că, potrivit prevederilor *art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal – aplicabile în perioada de referință* – societatea verificată, persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, **ar fi avut dreptul să deducă taxa aferentă terenului** (dacă era destinat pentru a fi utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile), **numai dacă ar fi fost achiziționat de la o altă persoană impozabilă.**

Din contextul prevederilor *alin. (8) lit. a) al aceluiași articol de lege*, s-a mai reținut că **societatea trebuia să justifice exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată cu factura fiscală**, întocmită cu respectarea prevederilor legale în materie, **emisă pe numele său de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată.**

Conform prevederilor *art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003*, „**este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice ...**”.

În conformitate cu prevederile *art. 126 alin. (1) din Codul Fiscal – aplicabile în luna decembrie 2005*, pentru ca o operațiune să fie cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, trebuiau îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la *lit. a) – d)*.

Din controlul documentar organele de inspecție fiscală au constatat că livrarea bunului (terenului) nu a fost realizată de o persoană impozabilă.

Astfel, nu este îndeplinită condiția prevăzută la *art. 126 alin. (1) lit. c) din Codul Fiscal*, drept urmare operațiunea derulată între cele două părți nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

De altfel, din Notele contabile prezentate la control rezultă că societatea a avut intenția de a corecta taxa pe valoarea adăugată dedusă în mod eronat, deoarece a efectuat înregistrarea contabilă „4426” = „4012” pentru suma de 47.686 lei, evidențiată cu semnul „minus” (anexa

nr. 14.2. la actul de control), însă această operațiune contabilă nu a fost reflectată și în alte documente lunare de raportare (balanța de verificare a conturilor, decontul de taxă), astfel că taxa pe valoarea adăugată dedusă în mod eronat nu a fost corectată/stornată.

În concluzie, la control s-a reținut că **societatea a exercitat în mod eronat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, fiind astfel încălcate prevederile *art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul Fiscal* aplicabile la data efectuării/înregistrării tranzacției.

Prin deducerea eronată de către unitate, în luna decembrie 2005, a TVA în sumă de lei, societatea a denaturat și cuantumul soldului de taxă raportat în decontul de taxă, având ca și consecință fiscală raportarea eronată de sold al sumei negative. În timpul controlului, organele de inspecție fiscală au întocmit o situație din care rezultă influența fiscală generată de deducerea acestei sume asupra soldurilor sumelor raportate în perioadele fiscale ulterioare (*anexa nr.13 la R.I.F.*).

Pentru TVA stabilită **suplimentar de organele de control, în sumă de lei**, în sarcina societății s-au calculat accesorii (dobânzi/majorări de întârziere), în conformitate cu prevederile *art. 115 și art. 116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, în sumă de lei, modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr. 14.3. la actul de control.

b) Cu privire la necolectarea de către unitate a TVA pentru veniturile înregistrate în balanța de verificare

Organele de control au constatat faptul că, în rulajele lunare ale conturilor de venituri 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate", respectiv 706 "Venituri din locații de gestiune, chirii", din balanța de verificare a conturilor întocmită pentru luna decembrie 2005, este reflectată suma de lei. Corespunzător valorii acestor venituri, societatea trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei x 19%).

De asemenea, s-a mai constatat că în Jurnalul de vânzări întocmit de unitate sunt evidențiate venituri realizate din activitatea curentă, în sumă delei, pentru care societatea a colectat taxa în sumă de lei, aceste sume fiind incluse în totalurile preluate în Decontul de taxă aferent.

În consecință, organele de inspecție fiscală au reținut că în Jurnalul de vânzări nu au fost reflectate venituri în sumă totală de lei (..... lei, venituri din balanță – lei, venituri din jurnal), și implicit **nu s-a evidențiat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei** (..... lei x 19%).

Din Fișele conturilor analitice, care cuprind înregistrările efectuate în conturi în cursul lunii decembrie 2005, reiese că suma de lei a fost înregistrată în contul de venituri "704", fie prin contul "411", fie prin contul "704", fără a fi respectate corespondențele conturilor, acceptate de monografiile contabile aplicabile în materie.

Având în vedere că suma de lei, reflectată în rulajele cumulate totale ale conturilor de venituri care intră în componența cifrei de afaceri realizată în cursul anului 2005, este inclusă în profitul impozabil realizat și a fost impozitată din punct de vedere al impozitului pe profit, precum și faptul că activitatea curentă desfășurată de societate presupune obținerea de venituri din operațiuni impozabile supuse cotei standard de taxă (19%), la control s-a reținut că s-a omis colectarea TVA în sumă de lei (..... lei x 19%).

În consecință, în temeiul prevederilor *art. 137 alin. (1) din Codul Fiscal*, în timpul controlului, **organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei**, prin aplicarea cotei standard de taxă (19%) asupra bazei de impozitare în sumă de lei.

Efectul fiscal generat de necolectarea taxei în sumă de lei, constă în stabilirea eronată a cuantumului obligației fiscale datorată bugetului general consolidat, având ca și **consecință fiscală diminuarea obligației de plată cu titlu de TVA cu suma de lei**.

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală au întocmit o situație din care rezultă influența fiscală generată de necolectarea acestei sume asupra soldurilor sumelor raportate în perioadele fiscale ulterioare (*anexa nr..../A la R.I.F.*).

Pentru TVA stabilită **suplimentar de organele de control, în sumă de lei**, în sarcina societății s-au calculat accesorii (dobânzi/majorări de întârziere), în conformitate cu prevederile *art. 115 și art. 116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, în sumă de lei, modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr. 16 la raportul de inspecție fiscală.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. S.A., care a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare și evidențiere a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, prin Decizia de impunere nr...../17.07.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../10.07.2009, organele de control ale D.G.F.P. Mureș –

Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar în sarcina unității obligații fiscale suplimentare în sumă totală de lei (impozit pe profit de lei + majorări de întârziere de lei aferente impozitului pe profit + taxă pe valoarea adăugată de lei + majorări de întârziere de lei aferente TVA).

Față de obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa prin actul de control anterior menționat, S.C. S.A. contestă suma totală de lei (impozit pe profit de lei + majorări de lei aferente impozitului pe profit + TVA de lei + majorări de lei aferente TVA).

1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei (..... lei de la cap.B) pct. 1) lit. a) din prezenta decizie de soluționare a contestației + lei de la cap.B) pct. 1) lit. a) din decizie), D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe profit în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, așa cum rezultă în cuprinsul cap.B) pct. 1) lit. a) din prezenta decizie, în luna decembrie 2005 unitatea nu a evidențiat în contabilitate venituri în sumă totală de lei, realizate din vânzarea unui imobil („clădire vopsitorie cu terenul aferent”), operațiune realizată în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. /12.10.2005 încheiat între S.C. S.A. în calitate de vânzător și S.C. S.R.L. în calitate de cumpărător, și consemnată în factura fiscală seria nr. /15.11.2005.

Din constatările detaliate la cap.B) pct. 1) lit. a) din prezenta decizie de soluționare a contestației a rezultat că, deși tranzacția de vânzare-cumpărare a fost evidențiată în documentele de raportare a taxei pe valoarea adăugată și într-o oarecare măsură și în contabilitate, **venitul aferent nu a fost impozitat nici în perioada fiscală în care a fost realizat, nici ulterior, până la data începerii inspecției fiscale.**

Astfel, unitatea nu a respectat prevederile *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare*, cu privire la evidențierea corectă în contabilitate a operațiunii de vânzare descrisă mai sus, astfel că pentru stabilirea corectă a cuantumului venitului impozabil realizat din tranzacția economică, în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au reconstituit aceste operațiuni contabile, pe baza actelor și documentelor contabile întocmite și arhivate la societate, luând în considerare atât suma venitului facturat cât și valoarea de achiziție a terenului, considerată ca fiind cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor legale în materie.

Drept urmare, adaptat la situația constatată la societate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că se impunea efectuarea următoarelor înregistrări contabile:

- **vânzarea:** „461” = „7583” lei
- **aplicarea măsurilor de simplificare:** „4426” = „4427” lei
- **scoaterea din evidență a activelor:**
 1. terenul „6583” = „211” lei
 2. clădirea - amortizată integral „281” = „212” lei ,

rezultând că **din tranzacția efectuată contribuabilul a realizat un venit impozabil în sumă de lei** (..... lei, venitul rezultat din înstrăinare – lei, valoarea de inventar a terenului).

Având în vedere dispozițiile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora la calculul profitului impozabil se iau în considerare veniturile impozabile realizate din orice sursă, venitul realizat din valorificarea mijloacelor fixe trebuia evidențiat în contabilitate ca atare și implicit, impozitat.

Efectul fiscal al neînregistrării de către unitate a venitului în sumă de lei, realizat din înstrăinarea clădirii și a terenului aferent, constă în diminuarea profitului impozabil al trimestrului IV 2005 cu aceeași sumă, precum și diminuarea obligației de plată datorată în contul impozitului pe profit cu suma delei (..... x 16%).

De asemenea, așa cum rezultă la cap.B) pct. 1) lit. b) din prezenta decizie, în luna iunie 2006, potrivit calculelor efectuate de organele de control pe baza datelor din contabilitatea unității, la finele semestrului I 2006, în bilanța de verificare a conturilor trebuia reflectat profit net în sumă de lei, stabilit ca diferență între pierderea înregistrată la trimestrul I (-..... lei) și profitul realizat în trimestrul II (..... lei), respectiv ca diferență între veniturile înregistrate în semestru (..... lei) și cheltuielile efectuate (..... lei), în mod eronat unitatea evidențiind și declarând în Raportarea financiară semestrială un profit în cuantum de lei.

Din constatările detaliate la cap.B) pct. 1) lit. b) din prezenta decizie de soluționare a contestației a rezultat că rulajele cumulate ale conturilor de venituri și cheltuieli au fost diminuate cu suma totală de lei (..... lei reprezentând majorarea cheltuielilor până la finele lunii iunie 2006 + lei reprezentând venituri diminuate până la finele lunii iunie 2006). Drept urmare, între soldul creditor al contului de profit și pierdere, în sumă de lei, stabilit și raportat în bilanțul încheiat la 30.06.2006 și soldul creditor recalculat de organele de inspecție fiscală, în cuantum de lei, este o diferență în sumă de lei (..... lei – lei), neimpozitată.

Ca atare, pe baza datelor înregistrate în evidența contabilă și în Raportarea financiară întocmită pentru **semestrul I 2006**, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil, rezultând suma de lei (sold cont 121 „Profit și pierdere” de lei + rulaj cont 691

„Cheltuieli cu impozitul pe profit” de lei), precum și impozitul pe profit datorat, rezultând suma de lei (..... lei x 16%).

Având în vedere că unitatea a evidențiat și declarat pentru aceeași perioadă fiscală un impozit pe profit de lei, diferența de impozit, stabilită suplimentar la control, a fost în sumă de .. lei (..... lei – lei).

Față de obligația de plată în sumă de lei, stabilită la control în sarcina S.C. S.A., unitatea contestă impozit pe profit de lei (..... lei stabilit suplimentar – lei considerat ca și datorat de către unitate) și majorări de întârziere în sumă de lei, fără a preciza nicio motivație în susținerea contestației

Referitor la aceste constatări, petenta nu aduce nici un argument de fapt și de drept și nu depune nici un document în susținerea contestației prin care să combată constatările organelor de control.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază[...]."

iar la pct. 12.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005, se stipulează următoarele:

"12.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării."

Din dispozițiile legale menționate mai sus se reține că în cuprinsul unei contestații, contestatorul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația se va respinge ca nemotivată.

Față de cele reținute anterior, întrucât societatea nu aduce niciun argument în susținerea contestației și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste impozitul pe profit și obligațiile fiscale accesorii aferente obligației principale, se va **respinge** contestația formulată de S.C. S.A. **ca nemotivată** pentru impozitul pe profit în sumă de lei (..... lei + lei) și majorările de întârziere aferente în sumă de lei (..... lei aferente impozitului pe profit delei și lei aferente impozitului pe profit delei).

2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată

a) Cauza supusă soluționării este dacă S.C. S.A. avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată pentru achiziționarea unui teren de la o persoană fizică

În fapt, în luna decembrie 2005 societatea a achiziționat de la o persoană fizică un teren (copia după Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.21.12.2005 este prezentată în anexa nr. 14.1. la actul de control). Întrucât din contract rezultă că S.C. S.A. a devenit proprietară a unei cote de 32/50-a parte din terenul arabil în extravilan situat în loc.nr. Cad. (diferența de 18/50-a parte din teren fiind achiziționată, în baza aceluiași contract, de două persoane fizice), iar prețul total de vânzare-cumpărare al terenului a fost de Euro (echivalentul a lei la data efectuării tranzacției), a rezultat că prețul total de vânzare-cumpărare al terenului a fost de Euro (echivalentul alei la data efectuării tranzacției); ca atare, prețul de achiziție al cotei-părți proprii din teren este de lei (..... lei x 32 : 50).

La control s-a constatat că, potrivit balanței de verificare a conturilor întocmită pentru luna decembrie, în rulajul debitor al contului 211 „Terenuri” este evidențiată suma de lei ca fiind prețul de achiziție al terenului. Cu toate acestea, rulajul debitor total al clasei 2 „Conturi de immobilizări”, din aceeași balanță de verificare, este în sumă de lei, sumă care constituie baza de impozitare înregistrată în jurnalul de cumpărări al petentei (poziția 33 din jurnal), pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Aceste sume sunt incluse în cuantumurile totale ale bazei de impozitare (..... lei) și ale valorii TVA (..... lei) din Jurnalul de cumpărări și sunt preluate la rd. 8 în Decontul de taxă aferent lunii decembrie 2005.

În drept, la art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede: „Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) **taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;**”

De asemenea, la art. 145 alin. (8) lit. a) din același act normativ se precizează că, „(8) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

a) **pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și**

pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate **de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.** Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);”.

În temeiul actelor normative anterior citat se reține că societatea verificată, persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, **ar fi avut dreptul să deducă taxa aferentă terenului** (dacă era destinat pentru a fi utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile), **numai dacă ar fi fost achiziționat de la o altă persoană impozabilă** și ar fi trebuit să justifice exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată cu factura fiscală, întocmită cu respectarea prevederilor legale în materie, **emisă pe numele său de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată.**

În contextul celor prezentate se reține că terenul în cauză a fost achiziționat de către petentă de la o persoană fizică neimpozabilă, în baza unui contract de vânzare-cumpărare, nefiind respectate cerințele prevăzute de legiuitor pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA, respectiv ca taxa să fie înscrisă într-o factură fiscală emisă de o persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit prevederilor art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, „este considerată **persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice ...**”.

La art. 126 alin. (1) din același act normativ se stipulează: „(1) **În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

Așa cum s-a reținut mai sus, livrarea bunului (terenului) nu a fost realizată de o persoană impozabilă, astfel că nu este îndeplinită condiția prevăzută la art. 126 alin. (1) lit. c) din Codul Fiscal, drept urmare operațiunea derulată între cele două părți nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

De altfel, din Notele contabile prezentate organelor de control a reieșit că societatea a avut intenția de a corecta taxa pe valoarea adăugată dedusă în mod eronat, deoarece a efectuat înregistrarea contabilă „4426” = „4012” pentru suma de lei, evidențiată cu semnul „minus” (anexa nr. 14.2. la actul de control), însă această operațiune contabilă nu a fost reflectată și în alte documente lunare de raportare (balanța de verificare a conturilor, decontul de taxă), astfel că taxa pe valoarea adăugată dedusă în mod eronat nu a fost corectată/stornată.

În contestație unitatea afirmă faptul că în urma verificării efectuate de organele de control a fost refăcută evidența contabilă aferentă perioadei ianuarie 2005 – iunie 2006, recunoscând că pentru perioada supusă inspecției fiscale “activitatea de contabilitate a societății nu s-a desfășurat în conformitate cu Legea nr. 82/1991 cu modificările și completările ulterioare”.

Din aceste afirmații rezultă că refacerea contabilității a presupus, în fapt, înregistrarea corectă a operațiunilor referitoare la taxarea inversă și la achiziționarea terenului de la persoana fizică.

În soluționarea contestației se reține precizarea de către organul de control, în cuprinsul Referatului cu propuneri de soluționare a contestației, înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr. /28.08.2009, a faptului că “în vederea stabilirii stării de fapt a contribuabilului și pentru a determina corect quantumul obligațiilor fiscale suplimentare datorate, în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au reconstituit o mare parte din operațiunile contabile generate de efectuarea tranzacțiilor menționate și reflectate în contabilitatea proprie, cu respectarea prevederilor legale în materie de taxă pe valoarea adăugată, respectiv art. 160¹ alin. (2) lit.b) și c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a monografiilor contabile admise de Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005. Astfel, organele de inspecție fiscală au fost în măsură să stabilească baze de impunere certe, ca atare, debitele suplimentare au fost stabilite în mod corect.”

Drept urmare, în situația ipotetică în care petentul și-ar fi refăcut contabilitatea, în temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, quantumurile bazelor de impunere și ale obligațiilor fiscale de plată, recalulate de către petent, ar fi trebuit să coincidă cu cele determinate de organele de inspecție fiscală. În fapt, refacerea corectă a evidenței contabile ar fi produs efectele fiscale constatate de organele de inspecție fiscală, respectiv calculul de debite suplimentare și accesorii aferente.

Având în vedere că aceste obligații de plată nu au fost evidențiate în contabilitatea proprie a contestatoarei și nici nu au fost raportate în evidența fiscală în perioadele fiscale în care au fost generate

și întrucât după data începerii inspecției fiscale nu se mai pot depune declarații rectificative pentru impozitele, taxele, contribuțiile și alte venituri ale bugetului general consolidat, aferente perioadelor supuse verificării, cuantumurile obligațiilor de plată cuprinse în Decizia de impunere nr./17.07.2009 constituie creanțe certe și exigibile.

În ceea ce privește invocarea de către petentă a faptului că “în situația anterioară refacerii contabilității, declarațiile 100 cu privire la impozitul pe profit cât și deconturile de taxă pe valoarea adăugată (300) pentru perioada menționată au fost completate eronat, fapt ce a condus la stabilirea unor impozite și taxe denaturate datorate bugetului de stat, mult mai mari decât în realitate.”, se reține că, în temeiul dispozițiilor art. 96 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră inspecția fiscală generală reprezintă “activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată”, organele de control au solicitat reprezentantului legal al S.C..... S.A. să prezinte **orice** documente care pot fi considerate justificative și relevante în formularea concluziilor acțiunii de inspecție fiscală.

Astfel, așa cum rezultă atât din actul de control cât și din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control au analizat toate documentele prezentate, precum și datele necesare clarificării situației de fapt, relevante din punct de vedere fiscal, potrivit prevederilor art. 64 și art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Drept urmare, concluziile care au rezultat din controlul documentar sunt argumentate pe baza documentelor justificative și a evidenței contabile a unității (care constituie probe la determinarea bazei de impunere), prezentate și analizate în timpul controlului, și sunt susținute de aceste prevederi legale.

De asemenea, la stabilirea bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au luat în considerare toate documentele/actele doveditoare prezentate de unitate (situații centralizatoare, fișe de cont, note contabile), astfel că emiterea deciziei de impunere este motivată pe baza acestor documente și a constatărilor proprii ale organelor de control.

De altfel, în timpul controlului, pentru a clarifica anumite aspecte legate de reflectarea în contabilitatea proprie a unor operațiuni economice, respectiv de înregistrarea în conturi a unor sume, care au generat stabilirea unor obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, în temeiul prevederilor art. 94 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală, republicat, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare scrise reprezentantului legal al societății, dl.....

În Nota explicativă, acesta detaliază felul în care S.C. S.A. a procedat în unele situații, precum și modul de interpretare și aplicare a prevederilor legale în materie de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației se mai precizează că, din analiza actelor și documentelor contabile prezentate pentru verificare și a stării de fapt constatată la societate, a rezultat că argumentele aduse de administrator în răspunsurile formulate nu au fost nici suficiente, nici concludente pentru reconsiderarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală, astfel că s-au menținut constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală, susținute de prevederile legale indicate. De asemenea, mai rezultă faptul că, în timpul controlului, administratorul unității a prezentat organelor de control și alte acte/documente doveditoare ale operațiunilor economice efectuate (situații centralizatoare, fișe de cont, note contabile), care au fost luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Având în vedere considerentele anterior prezentate, se reține ca neîntemeiată și nefundamentată legal afirmația petentei potrivit căreia ulterior acțiunii de inspecție fiscală ar fi procedat la "refacerea contabilității", în condițiile în care în Avizul de inspecție fiscală nr./16.03.2009 – formular aprobat prin Ordinul M.F.P. nr. 1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală – emis de organele de control, comunicat petentei la data de 19.03.2009, se precizează: "**După data începerii inspecției fiscale, nu se mai pot depune declarații rectificative pentru impozitele, taxele, contribuțiile și alte venituri ale bugetului general consolidat, aferente perioadelor supuse inspecției.**". Ca urmare, chiar în situația ipotetică în care petenta ar fi avut intenția de a-și „reface” evidența contabilă, aceasta nu mai avea posibilitatea legală de a corecta declarațiile fiscale decât până la începerea acțiunii de inspecție fiscală, după această dată revenind în sarcina organelor de control obligația de verificare a bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora, în conformitate cu dispozițiile art. 94 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Referitor la solicitarea de către contestatoare a reverificării actelor societății pentru perioada 01.05.2006 – 30.06.2009, pentru a se stabili sumele corecte datorate de unitate bugetului de stat, se reține că, potrivit dispozițiilor art. 105 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, "**(3) *Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte***

sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. **Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.**”.

Având în vedere cele reținute în cuprinsul prezentei decizii de soluționare a contestației, în temeiul dispozițiilor legale anterior citate, întrucât petenta nu prezintă organelor de soluționare a contestației date suplimentare, care nu au fost cunoscute de organul de control la data efectuării inspecției fiscale, care ar putea conduce la anularea Deciziei de impunere nr. /17.07.2009 și la reverificarea aceleiași perioade fiscale, solicitarea unității de a se reverifica actele societății pentru perioada 01.05.2006 – 30.06.2009, “pentru a se stabili sumele corecte datorate de către societate bugetului de stat”, nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește afirmația petentei potrivit căreia TVA stabilită suplimentar ca urmare a refacturării către S.C. S.R.L. în luna martie 2007, (cu factura nr. /30.03.2007) a fost cauzată de conducerea defectuoasă a evidenței clienților, se reține că aceasta nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât nimeni nu poate invoca în apărare propria greșeală.

În concluzie, în mod corect la control s-a reținut că societatea a exercitat în mod eronat dreptul de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, drept pentru care contestația formulată de unitate va fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

Prin deducerea eronată de către unitate, în luna decembrie 2005, a TVA în sumă de lei, societatea a denaturat și cuantumul soldului de taxă raportat în decontul de taxă, având ca și consecință fiscală raportarea eronată de sold al sumei negative. În timpul controlului, organele de inspecție fiscală au întocmit o situație din care rezultă influența fiscală generată de deducerea acestei sume asupra soldurilor sumelor raportate în perioadele fiscale ulterioare (*anexa nr. 13 la raportul de inspecție fiscală*).

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei, calculate la control pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei – al căror mod de calcul este prezentat în anexa nr. 14.3. la actul de control – , întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. ...A S.A. este reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru majorările de întârziere în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată.

b) Cauza supusă soluționării este dacă S.C. S.A. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pentru veniturile înregistrate și reflectate în balanța de verificare

În fapt, în balanța de verificare a conturilor întocmită pentru luna decembrie 2005, în rulajele lunare ale conturilor de venituri 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate", respectiv 706 "Venituri din locații de gestiune, chirii", este reflectată suma de lei. Corespunzător valorii acestor venituri, societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei x 19%).

De asemenea, s-a mai constatat că în Jurnalul de vânzări întocmit de unitate sunt evidențiate venituri realizate din activitatea curentă, în sumă de lei, pentru care societatea a colectat taxa în sumă de lei, aceste sume fiind incluse în totalurile preluate în Decontul de taxă aferent.

În consecință, organele de inspecție fiscală au reținut că în Jurnalul de vânzări nu au fost reflectate venituri în sumă totală de lei (..... lei, venituri din balanță – lei, venituri din jurnal), și implicit nu s-a evidențiat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei (.... lei x 19%), nefiind respectate prevederile art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;”.

Din Fișele conturilor analitice, care cuprind înregistrările efectuate în conturi în cursul lunii decembrie 2005, reiese că suma de lei a fost înregistrată în contul de venituri "704", fie prin contul "411", fie prin contul "704", fără a fi respectate corespondențele conturilor, acceptate de monografiile contabile aplicabile în materie.

Având în vedere că suma delei, reflectată în rulajele cumulate totale ale conturilor de venituri care intră în componența cifrei de afaceri realizată în cursul anului 2005, este inclusă în profitul impozabil realizat și a fost impozitată din punct de vedere al impozitului pe profit, precum și faptul că activitatea curentă desfășurată de societate presupune obținerea de venituri din operațiuni impozabile supuse cotei

standard de taxă (19%), rezultă că unitatea a omis colectarea TVA în sumă de lei (..... lei x 19%).

În speță sunt aplicabile dispozițiile art. 137 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”.

În temeiul actului normativ anterior citat se reține că, pentru veniturile în sumă de lei, evidențiate de către unitate, petenta avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de, prin aplicarea cotei standard de taxă (19%) asupra bazei de impozitare în sumă de lei.

Efectul fiscal generat de necolectarea de către societate a taxei în sumă de lei constă în stabilirea eronată a cuantumului obligației fiscale datorată bugetului general consolidat, având ca și **consecință fiscală diminuarea obligației de plată cu titlu de TVA cu suma de lei.**

Ca urmare a celor reținute mai sus, având în vedere și considerentele prezentate în cuprinsul cap. C) pct. 2) lit. a) din prezenta decizie de soluționare a contestației referitoare la susținerile unității cu privire la “refacerea” de către aceasta a evidenței contabile, susținerea unității potrivit căreia pentru luna decembrie 2005 mai avea ca obligație de plată în contul TVA suma de lei nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a cauzei.

În consecință, este datorată de către S.C. S.A. taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, contestația formulată urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei, calculate la control pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei – al căror mod de calcul este prezentat în anexa nr. 16 la actul de control – , întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.A. este reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru majorările de întârziere în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. ... S.A. din Tg.Mureș** pentru suma totală de lei, compusă din:

- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. S.A. din Tg.Mureș** pentru suma totală de lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,