

DECIZIA nr. 62 din 11 august 2005

Cu adresa nr...../13.06.2005, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../14.06.2005, Activitatea de Control Fiscal din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat dosarul contestatiei formulata de S.C., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../11.05.2005, intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Control Fiscal Prahova.

Decizia de impunere nr...../11.05.2005 a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 09.05.2005.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de lei RON, reprezentand:

- lei RON - TVA de plata;
- lei RON - dobanzi aferente;
- lei RON - penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.176 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 26.09.2005 - Titlul IX "Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"[...] In sustinerea punctului de vedere potrivit caruia s-a omis colectarea TVA (... lei), s-a invocat nerespectarea prev. pct.5.2 si 5.3 din Sectiunea 5-a, cap.II din Ordinul MFP nr.306/2002.

Argumentarea organelor fiscale este neintemeiata deoarece s-a invocat un text de lege trunchiat [...].

Astfel, in conditiile in care, pe baza proceselor verbale de predare primire a confectiilor din perioada mai 2003 - ian. 2005, organele fiscale au cuantificat incasari in suma totala de lei din care au extras TVA colectata in suma de lei [...], pe baza acelorasi Procese verbale de predare primire, aveau si obligatia cuantificarii cheltuielilor aferente veniturilor incasate, respectiv TVA deductibila la care societatea avea dreptul de deducere. [...].

In aceste conditii apreciem ca in mod gresit organele de control au stabilit obligatia noastra de plata pentru suma de lei, in mod corect nu datoram aceasta suma cu atat mai mult cu cat procesele verbale in discutie nu sunt documente fiscale recunoscute de legea contabilitatii.

2. - Cu privire la lipsa in gestiunea de marfuri - insumata la lei, aceasta este considerata o livrare de bunuri efectuata cu plata si asimilata operatiunilor impozabile cu TVA, urmand a se tine cont de urmatoarele aspecte:

- baza de impozitare a TVA pentru aceasta operatiune este pretul de achizitie, [...],
- mai mult, la valoarea de lei - ce reprezinta pretul de vanzare cu amanuntul inclusiv TVA, organele fiscale au aplicat total eronat direct cota de 19%, cand in mod corect trebuia eliminata TVA neexigibil, [...];

In consecinta, suma rezultata este cu mult mai mica decat cea calculata de catre organele fiscale, motiv pentru care am considerat ca este admisibila contestatia noastra."

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 09.05.2005 de reprezentantii Activitatii de Control Fiscal Prahova, s-au constatat urmatoarele:

“Inspectia fiscala a stabilit suplimentar in contul taxei pe valoarea adaugata suma de lei, urmare omisiunii unor operatiuni taxabile, dar si din amanarea colectarii T.V.A. de la o perioada la alta.

Astfel:

1. lei, TVA colectata pentru venituri incasate si neinregistrate in evidenta contabila a societatii in suma de lei (Anexa nr.1.3);

2. lei, TVA colectata pentru suma de lei (Anexa nr.1.2), reprezentand contravaloarea marfurilor constatate lipsa in gestiunea de vanzare cu amanuntul, deficienta stabilita cu ocazia inventarierii efectuate in data de 10.02.2005 (raport inregistrat la A.C.F. Prahova sub nr..../14.02.2005 - Anexa nr.11 pag.1-34). [...].”

Aferent taxei pe valoarea adaugata de plata in suma de lei, la control au fost calculate dobanzi in suma totala de lei si penalitati de intarziere in suma totala de ... lei.

III. - Pe baza actelor si documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere actele normative in vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* - Controlul fiscal concretizat prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 09.05.2005 de organele Activitatii de Control Fiscal Prahova la S.C., s-a efectuat ca urmare a adresei nr.... din data de 16.02.2005 emisa de Inspectoratul judetean de Politie Prahova - Serviciul de Investigare a Fraudelor, adresa inregistrata la A.C.F. Prahova sub nr....din data de 28.04.2005.

Perioada supusa verificarii a fost octombrie 2002 - ianuarie 2005.

1. Referitor la TVA de plata in suma de lei si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente in suma totala de lei, precizam urmatoarele:

* - Organele de control au constatat ca in perioada mai 2003 - ianuarie 2005, S.C. a comercializat prin magazinul propriu confectii in valoare totala de lei incasari, care nu au fost inscrise in documentele de evidenta tehnic-operativa inregistrate in contabilitate.

In toate cazurile confectiile au fost aprovizionate de la societatea comerciala X, in baza unor procese-verbale de predare-primire, intocmite cantitativ si valoric, in doua exemplare, unul pentru societatea producatoare si celalalt pentru S.C.

Produsele primite in gestiune au fost vandute in cea mai mare parte salariatilor S.C. si ai societatii comerciale X, atat cu plata la vanzare, cat si cu plata la salariu, caz in care datoria era evidentiata intr-o fisa a clientului.

Procesele verbale identificate la control nu au fost inscrise in raportul de gestiune zilnic al magazinului si nici in rulajul contului contabil 371 “Marfuri”, atat la intrari cat si la iesiri, asa cum s-a constatat din verificarea notelor de intrare receptie si a rapoartelor de gestiune.

Din verificarea rolurilor zilnice emise de casa de marcat nu s-a identificat codul “Confectii”, rezultand deci ca suma de lei incasata nu a fost inregistrata nici in contul contabil 707 “Venituri din vanzarea marfurilor” si nici in contul contabil 4427 “TVA colectata”.

Valoarea totala de vanzare in suma delei din care TVA colectata este in suma delei, a fost stabilita la control prin insumarea proceselor verbale, atat cantitativ, cat si valoric, pretul de iesire din fabrica fiind acelasi cu pretul de vanzare catre beneficiarul produsului.

Organele de control au consemnat in actul incheiat ca au fost incalcate prevederile pct. 5.2 si 5.3 din Sectiunea 5 a Capitolului II din O.M.F.P. nr. 306/2002, ca si art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, coroborat cu art. 40 alin. (1) din acelasi act normativ.

* - S.C. sustine ca nu datoreaza TVA de plata in suma de lei, rezultata din TVA colectata, intrucat:

- pe baza proceselor verbale de predare-primire organele de control aveau obligatia de a cuantifica si TVA deductibila aferenta cumpararilor, rezultand deci o TVA de plata mai mica;

- procesele-verbale de predare-primire nu sunt documente fiscale recunoscute de legea contabilitatii.

Se constata ca societatea nu neaga vanzarea produselor de confectii prin magazinul propriu, inasa se foloseste de alte motive pentru a i se diminua datoria privind TVA de plata stabilita la control sau pentru a i se anula aceasta datorie.

* - **Legislatia in vigoare din perioada supusa analizei precizeaza urmatoarele:**

- **Legea contabilitatii nr. 82/1991**, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

“Art.6. - (1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.”

- **Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata**, in vigoare pana la data de 31.12.2003, prevede:

“Operatiuni impozabile

Art.1. - (1) [...]

(2) Se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata operatiunile care indeplinesc in mod cumulativ urmatoarele conditii.

a) sa constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuata cu plata sau o operatiune asimilata acestora; [...]

(3) Prin operatiuni cu plata se intelege obligativitatea existentei unei legaturi directe intre operatiunea efectuata si contrapartida obtinuta. [...].

Art.3. - (1) Prin livrare de bunuri se intelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor detinute de proprietar catre beneficiar, direct sau prin persoanele care actioneaza in numele acestora, [...].”

Aceleasi prevederi sunt cuprinse si in **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, la **art. 126 alin. (1), art. 128 alin. (1)**.

La art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 se prevede ca baza de impozitare a TVA pentru livrari de bunuri este constituita din *“tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizori [...] din partea cumparatorilor [...]”*,

iar la **art. 140 alin. (1)** se precizeaza ca asupra bazei de impozitare se aplica cota standard a TVA de 19%.

Din cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:

Primirea in gestiune a marfurilor de catre S.C. s-a facut fara a avea la baza documentul prevazut de **H.G. nr. 831/1997**, respectiv **factura fiscala**, pe care avea obligatia sa o emita furnizorul - societatea X.

Marfurile au intrat in gestiunea societatii contestatoare pe baza unor **procese verbale de predare-primire**, documente care nu au intrat in evidenta contabila a acestei societati, asa cum nu au fost inregistrate nici incasarile realizate din vanzarea acestor marfuri.

Referitor la aceste operatiuni, **art. 12 din Legea contabilitatii nr. 82/1991**, republicata, **prevede:**

“Detinerea cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar si alte drepturi si obligatii, precum si efectuarea de operatiuni economice fara sa fie inregistrate in contabilitate, sunt interzise.”

Asa cum am prezentat mai sus, incasarile realizate de societate din vanzarea marfurilor primite de la societatea X, au totalizat suma de lei, din care suma de lei reprezinta cota de 19% TVA colectata (..... lei venituri x 19%), suma care a devenit si TVA de plata, intrucat nu s-a putut determina si TVA deductibila aferenta cumpararilor de

marfuri, ca urmare a neindeplinirii conditiei prevazute de **art. 24 alin. (1) din Legea nr. 345/2002** privind taxa pe valoarea adaugata si a **art. 62 alin. (10) din Normele** de aplicare a Legii nr. 345/2002, **aprobrate prin H.G. nr. 598/2002** (pentru perioada 2002 - 2003), ca si **art. 145 alin. (8) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal si a **pct. 51 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004** pentru aprobarea **Normelor metodologice** de aplicare a Legii nr. 571/2003 (pentru perioada 2004 - 2005).

Astfel, conform acestor prevederi legale, **exercitarea dreptului de deducere se realizeaza numai pe baza exemplarului original al facturii fiscale** emisa de furnizori. Insa in cazul de fata aceste facturi nu au fost prezentate de societatea contestatoare - cumparatoare, **deci nu se poate determina valoarea TVA deductibila**, asa cum se solicita prin contestatie.

In ceea ce priveste **observatia** din contestatie precum ca "*procesele verbale in discutie nu sunt documente fiscale recunoscute de legea contabilitatii*", precizam ca **in cazul neemiterii facturilor fiscale**, orice document intocmit pentru realizarea unor operatiuni economico-financiare dobandeste calitatea de **document justificativ** pentru inregistrarea in contabilitate a acestor operatiuni, conform **art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991**.

Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, republicata, precizeaza:

"Art.4. - Contribuabilii sunt obligati sa evidentieze veniturile realizate si cheltuielile efectuate din activitatile desfasurate, prin intocmirea registrelor sau a oricaror alte documente prevazute de lege.

Contribuabilii sunt obligati sa utilizeze pentru activitatea desfasurata documente primare si de evidenta contabila stabilite prin lege, [...].

Art.13. - Constituie contraventii urmatoarele fapte, daca nu sunt savarsite in astfel de conditii incat, potrivit legii penale, sa constituie infractiuni:

a) *nedeclararea, in termenele prevazute de lege, de catre contribuabili, a veniturilor si bunurilor supuse impozitelor, taxelor si contributiilor; [...].*

Art.14. - In cazul in care, ca urmare a savarsirii unei infractiuni sau contraventii, nu se pot stabili, pe baza evidentelor contribuabilului, impozitele, taxele si contributiile datorate, acestea vor fi determinate de organul de control prin estimare, utilizand in acest scop orice documente si informatii referitoare la activitatea si perioada desfasurata, inclusiv compararea cu activitati si cazuri similare."

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod legal au stabilit organele de control TVA de plata in suma de lei, drept pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

2. Referitor la TVA de plata in suma de lei si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente in suma totala de lei, precizam urmatoarele:

* La data de **10.02.2005**, reprezentanti ai A.C.F. Prahova au efectuat un control tematic la S.C., ocazie cu care a fost efectuata si **inventarierea faptica a stocului de marfa existent in magazin.**

In urma inventarierii a rezultat un **minus in gestiune in suma de lei**, prin compararea stocului existent in suma de lei, fata de **stocul scriptic in suma de lei consemnat in ultimul raport de gestiune intocmit in data de 02.02.2005.**

Datele acestei inventarieri au fost preluate in Raportul de inspectie fiscala din data de 09.05.2005, organele de control stabilind ca **minusul in suma de lei reprezinta de fapt o vanzare**, fapt pentru care au calculat **TVA colectata** aferenta vanzarii in suma de lei.

* S.C. **nu contesta minusul in suma de lei** si accepta asimilarea la control a minusului in gestiune cu vanzarea, insa contesta modul de calcul la control al TVA

colectata aferenta acestui minus, respectiv lei x 19% = lei, sustinand ca datoria corecta privind TVA se calculeaza prin scaderea din suma de lei ce reprezinta pret de vanzare cu amanuntul, inclusiv TVA, a TVA si a adaosului comercial.

* Conform datelor inscrise in Raportul de inspectie fiscala, S.C. are ca obiect principal de activitate "*Comert cu amanuntul in magazine nespecializate cu vanzare predominanta de produse alimentare, bauturi si tutun*".

*** Referitor la cauza supusa solutionarii, legislatia in vigoare precizeaza urmatoarele:**

- **Legea contabilitatii nr. 82/1991**, republicata, prevede urmatoarele la **art. 7 alin. (1)** si la **art. 9 alin. (1)**:

"Art.7. - (1) Inregistrarea in contabilitate a elementelor de activ se face la costul de achizitie, de productie sau la valoarea justa pentru alte intrari decat cele prin achizitie sau productie, dupa caz.

Art.9. - (1) Evaluarea elementelor detinute cu ocazia inventarierii si prezentarea acestora in situatiile financiare anuale se face potrivit normelor si reglementarilor contabile."

- **Reglementarile contabile simplificate, armonizate cu directivele europene**, aprobate prin **O.M.F.P. nr. 306/2002**, precizeaza la **Capitolul II**:

"3.1. - [...]

Costul de achizitie al unui bun este egal cu pretul de cumparare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-achizitionare si alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea in stare de utilizare sau intrarea in gestiune a bunului respectiv. [...].

4.60. - *Costul stocurilor trebuie sa cuprinda toate costurile aferente achizitiei si prelucrarii, precum si alte costuri suportate pentru a aduce stocurile in forma si in locul in care se gasesc, conform pct.3.1 din prezentul capitol. [...].*

4.63. - *In functie de specificul activitatii, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, in activitatea de productie, sau metoda pretului cu amanuntul, in comertul cu amanuntul.*

[...]

Metoda pretului cu amanuntul este folosita in comertul cu amanuntul pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase si cu miscare rapida, care au marje similare si pentru care nu este practic sa se foloseasca alta metoda.

Costul bunurilor vandute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din pretul de vanzare al stocurilor. [...]."

- **Normele privind organizarea si efectuarea inventarierii** elementelor de activ si de pasiv, aprobate prin **O.M.F.P. nr. 1753/2004**, precizeaza:

"9. Principalele masuri organizatorice care trebuie luate de catre comisia de inventariere sunt urmatoarele: [...]

d) [...]

La unitatile de desfacere cu amanuntul, care folosesc metoda global-valorica, gestionarul trebuie sa intocmeasca si sa depuna la contabilitate, inainte de inceperea inventarierii, raportul de gestiune in care sa se inscrie toate documentele de intrare si de iesire a marfurilor, precum si cele privind numerarul depus la casierie, intocmit pana la momentul inceperii inventarierii; [...].

34. *Inventarierea elementelor de activ ale unitatii se materializeaza prin inscrierea acestuia, fara spatii libere si fara stersaturi, in formularul "Lista de inventariere" (cod 14-3-12), prezentat ca model in anexa la prezentele norme. [...].*

Lista de inventariere (pentru gestiuni global-valorice - cod 14-3-12/a), prezentata ca model in anexa la prezentele norme, se utilizeaza pentru acele gestiuni la care evidenta analitica a bunurilor se tine dupa metoda global-valorica."

In **Anexa la Norme** se precizeaza ca "*Evaluarea stocurilor factice in listele de inventariere se face cu aceleasi preturi folosite la inregistrarea bunurilor in contabilitate.*"

Din cele prezentate mai sus, rezulta ca **in mod eronat organele de control au stabilit TVA colectata in suma de lei, prin aplicarea procentului de 19% asupra minusului din gestiune - asimilat vanzarii de marfuri, in suma de lei**, in conditiile in care societatea contestatoare desfasoara activitate de comert cu amanuntul si, in consecinta, tine evidenta marfurilor la pretul cu amanuntul.

Astfel, aferent marfurilor constatate lipsa in gestiune in suma totala de lei, **societatea comerciala avea obligatia colectarii TVA in suma de lei calculata prin metoda sutei mărite (... lei x 19/119) si, deci obligatia de plata a TVA in suma de lei, precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente in suma totala de lei**. Diferenta de TVA colectata si, respectiv, de plata, in suma de lei, precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente in suma totala de lei au fost stabilite eronat de organele de control, aceste sume nefiind datorate de S.C.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza **a se admite partial pentru suma totala de lei (... lei TVA de plata + lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente) si a se respinge pentru suma totala de lei (... lei TVA de plata + lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente)**.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata si in conformitate cu prevederile art. 185 alin. (1) si (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE:

1. - Admiterea partiala a contestatiei pentru suma totala de lei RON, reprezentand:

- lei - TVA de plata;
- lei - dobanzi aferente;
- lei - penalitati de intarziere aferente,

si pe cale de consecinta **anularea partiala a Deciziei de impunere** privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../11.05.2005 **si a Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 09.05.2005** de organele Activitatii de Control Fiscal Prahova.

2. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma totala de lei RON, reprezentand:

- lei - TVA de plata;
- lei - dobanzi aferente;
- lei - penalitati de intarziere aferente.

3. - In conformitate cu prevederile alin.(2) al art.187 din O.G. nr.92/2003, republicata, si ale art.11 alin.(1) din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii, la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,