

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE MUREȘ

DECIZIA nr. 144/2006/08.01.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către *S.C. ... S.R.L. din ..., jud. Mureș*, prin contestația înregistrată sub nr...., asupra Raportului de inspecție fiscală nr...., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **... lei noi**, compusă din:

- ... lei noi reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei noi reprezentând impozit pe profit;
- ... lei noi reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei noi reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului

pe profit.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.179 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Mureș este legal investită să soluționeze contestația.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.... petenta invocă următoarele:

- în realitate, factura fiscală seria ... nr.... în sumă totală de ... lei noi, din care taxa pe valoarea adăugată este de ... lei noi, a fost înregistrată în evidența contabilă care a stat la baza raportării, însă nu a fost înregistrată în registrul jurnal de vânzări, deci constatarea trebuia făcută în sensul neconcordanței între evidența primară și contabilă fiindcă raportarea lunară s-a efectuat conform evidenței contabile în mod corect și legal;

- referitor la constatarea neconcordanței între sumele înscrise în rapoartele lunare emise de casele de marcat, inspectorii din cadrul D.G.F.P. Mureș nu au ținut cont că raportarea s-a efectuat după evidența contabilă unde sunt centralizate bonurile zilnice ale casei de marcat pentru care s-au emis monedele zilnice;

- lipsa în gestiune în valoare de ... lei noi provine de la gestiunea Stației de carburant, deoarece societatea a folosit carburanți pentru lucrările agricole în anii 2004-2005, iar cheltuielile privind lucrările agricole nu s-au înregistrat și scăzut de la mărfuri deși au fost efectuate;

- societatea a înregistrat taxă pe valoarea adăugată de plată și venituri impozabile prin vânzarea producției de cereale obținută și înregistrată în jurnalele de recoltare a anilor 2004-2005;

- referitor la constatarea că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei noi de pe facturi fiscale unde la rubrica cumpărător figurează o altă persoană, modificările privind cumpărătorul au fost

făcute de furnizor și nu de cumpărător iar sumele înscrise la rubrica T.V.A. nu au fost modificate prin corecturi;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de 884 lei noi a fost dedusă în mod justificat pe baza unor "bonuri fiscale de benzină" pe care erau trecute datele furnizorului și cuantumul taxei pe valoarea adăugată, ori în această situație exista fiscalizarea și nu era nevoie de factură.

B) Față de aspectele contestate se reține că inspecția fiscală în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.... și Decizia de impunere nr... privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, a fost efectuată de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la S.C. ... S.R.L. din ..., jud. Mureș, ca urmare a cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei noi, exprimată prin decontul de T.V.A. aferent lunii decembrie 2005 depus la Administrația Finanelor Publice Luduș sub nr.1 din data de 11.01.2006, reținându-se următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale este 19.06.2003 - 31.12.2005.

Unitatea are ca obiect principal de activitate "comerțul cu amănuntul al carburanților pentru autovehicule" - cod CAEN 5050.

1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

a) În perioada martie 2004 - septembrie 2005 unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei noi, pe baza facturilor fiscale de achiziție, în care, la rubrica cumpărător, figurează o persoană fizică sau o altă societate, încălcând prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art.155 alin.(8) din aceeași lege.

b) S.C.... S.R.L. a exercitat în mod nejustificat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei noi înscrisă în bonuri fiscale, fara a prezenta factură fiscală cum este prevăzut la art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

c) În anul 2005 unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de.... lei noi înscrisă în facturi emise de către firma S.C. ... S.R.L. din Zau de Câmpie, societate care nu este plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, încălcând prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art.155 alin.(8) din aceeași lege.

d) În perioada februarie 2004 - octombrie 2005 unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei noi, aferentă achiziției unor bunuri, fără a prezenta în original facturile fiscale în cauză, încălcând prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art.155 alin.(8) din aceeași lege.

e) În luna decembrie 2005 unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei noi, înscrisă în facturile fiscale nr.... emisă de S.C. ... S.R.L. și nr.... emisă de S.C. ... S.R.L., aferente achiziției unor bunuri din luna ianuarie 2006, încălcând prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

f) În urma inventarierii mărfurilor aflate în gestiunea S.C. ... S.R.L., s-au constatat diferențe între stocul faptic la data de 27.06.2006 și stocul scriptic la aceeași dată, astfel:

- în urma inventarierii faptice a stocului de marfă, s-a constatat că valoarea totală, la prețul de desfacere cu amănuntul inclusiv T.V.A., a mărfurilor aflate în stoc este în sumă totală de ... lei noi, conform listelor de inventariere (anexa nr.3);

- stocul scriptic al mărfii înregistrat de unitate, așa cum rezultă din datele înscrise în balanța de verificare întocmită la data de 31.05.2006 (sold de marfă în valoare totală de ... lei noi), din documentele fiscale de achiziție de mărfuri în perioada 01.06.-26.06.2006 (intrare de marfă în sumă de ... lei noi) precum și din documentele de vânzare a mărfurilor în aceeași perioadă (ieșiri de marfă în sumă de ... lei noi), este în sumă totală de... lei noi.

În nota explicativă dată organelor de control la data de 30.06.2006, administratorul societății nu a putut justifica cauzele producerii minusului în gestiune, astfel că lipsa mărfurilor se explică prin faptul că nu au fost înregistrate în evidența contabilă a unității veniturile obținute în urma vânzării mărfurilor în valoare fără T.V.A. de lei noi și T.V.A. aferenta de ... lei noi.

Consecința din punctul de vedere a taxei pe valoarea adăugată a deficienței sus menționate constă în necolectarea de către unitate a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă în gestiune, în sumă de 48.559 lei noi.

g) Din compararea evidenței contabile, respectiv actele și documentele primare cu datele înscrise în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii decembrie 2005, s-a constatat că unitatea a solicitat în mod eronat la rambursare suma de ... lei noi, în loc de suma de ... lei noi (anexa nr.6).

În consecință, din taxa pe valoare adăugată solicitată la rambursare în sumă de ... lei noi, a fost respinsă la rambursare suma de totală de ... lei noi (... lei noi + ... lei noi + ... lei noi + ... lei noi + ... lei noi + ... lei noi).

2. Cu privire la impozitul pe profit

a) Referitor la consecința deficienței prezentate la cap.III lit.f) din raportul de inspecție fiscală, respectiv neînregistrarea în evidența contabilă a vânzărilor de mărfuri în valoare totală fără T.V.A. de ... lei noi, aceasta abatere influențează și impozitul pe profit datorat de către unitate, în sensul diminuării profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit aferent.

Având în vedere cota de adaos mediu înregistrat de unitate la data de 31.05.2006, de 14,26% (anexa nr.7), valoarea adaosului comercial aferent venitului neînregistrat de unitate este de ... lei noi (... lei noi X 14,26%), rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei noi (... lei noi X 16%).

b) În luna decembrie 2004 unitatea a emis și nu a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală seria MSACB nr.... în sumă totală de ... lei noi (... lei vechi) din care T.V.A. în sumă de ... lei noi (... lei vechi), cu consecința diminuării profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit aferent trimestrului IV al anului 2004.

Prin urmare, aferent cotei de adaos mediu înregistrată de unitate la data de 31.05.2006, de 14,26%, valoarea adaosului comercial aferent venitului neînregistrat de unitate este de ... lei noi (... lei noi X 14,26%), rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei noi (... lei noi X 25%).

c) În urma comparării sumelor înscrise în jurnalul de vânzări a unității cu sumele înscrise în rapoartele lunare a aparatelor de marcat s-a constatat că unitatea nu a înregistrat în evidența contabilă venituri în sumă totală de ... lei noi (... lei noi în luna mai 2005 + ... lei noi în luna iulie 2005 + lei noi în luna octombrie 2005 + ... lei noi în luna noiembrie 2005).

Prin urmare, aferent cotei de adaos mediu înregistrată de unitate la data de 31.05.2006, de 14,26%, valoarea adaosului comercial aferent venitului neînregistrat de unitate este de ... lei noi (... lei noi X 14,26%), rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de... lei noi (... lei noi X 16%).

În consecința, la control s-a stabilit o diferență de impozit pe profit de plată în suma de ... lei noi (... lei noi + ... lei noi + ... lei noi), iar pentru neachitarea acestuia la termen la bugetul de stat, în conformitate cu prevederile art.34 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.116 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, au fost stabilite în sarcina S.C. ... S.R.L. accesorii în suma totală de ... lei noi (majorări de întârziere în sumă totală de ... lei noi și penalități de întârziere de ... lei noi), calculate până la 30.06.2006, modul de calcul al acestor obligații accesorii fiind prezentat în anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală.

C) Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, se poate investi cu analiza pe fond a contestației, în condițiile în care aceasta a fost formulată împotriva raportului de inspecție fiscală, act prin care se finalizează activitatea de inspecție fiscală, acesta având calitatea unui act premergător, care stă la baza emiterii actului administrativ fiscal.

În baza Raportului de inspecție fiscală nr...., a fost emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală Decizia de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, în care este menționată posibilitatea de a fi contestată, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația.

Petenta contestă Raportul de inspecție fiscală nr...., deși organele de control nu au indicat în acesta posibilitatea exercitării căii administrative de atac prevăzută de Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Întrucât contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.... este îndreptată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr...., cu adresa nr...., comunicată unității la data de 15.12.2006 (potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei), s-a solicitat petentei să precizeze dacă înțelege să se îndrepte și asupra Deciziei de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de specialitate din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală. Petenta nu a răspuns solicitării nici până la data emiterii prezentei.

Se reține că în adresa menționată s-a făcut precizarea că în situația în care în termenul acordat societatea nu va da curs solicitării, în sensul precizării obiectului acțiunii, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

În drept, potrivit art.175 “Posibilitatea de contestare” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, “(1) **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii.** Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii [...]”.

Totodată, conform art.176 alin.(2) din ordonanța anterior menționată “Obiectul contestației îl constituie numai **sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat**, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”.

La art.108 alin.(3) din același act normativ se prevede: “Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii”.

Se reține că potrivit pct.107.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, “[...] Asemenea titluri pot fi:

a) **decizia de impunere** emisă de organele competente, potrivit legii; [...]”.

Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, definește la art.41 actul administrativ fiscal ca fiind “actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale”.

Potrivit art.107 Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, în raportul de inspecție fiscală “se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal”, iar potrivit art.83 alin.(1) din același act normativ “(1) **Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) **prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri [...]”.**

Raportul de inspecție fiscală este actul prin care se finalizează activitatea de inspecție fiscală, cuprinzând constatările organelor fiscale, fiind un act premergător, care stă la baza emiterii deciziilor de impunere și, prin urmare, nu este un act administrativ fiscal și nici susceptibil de a fi contestat.

În materia impunerii legiuitorul a prevăzut prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în mod expres și limitativ, o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații bugetare suplimentare, dispoziții de la care nu se poate deroga. Potrivit art.83 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, doar declarația fiscală și decizia de impunere constituie titluri de creanță prin care se pot stabili obligații de plată în sarcina contribuabililor. Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii,

efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește nici un raport obligațional între contribuabilul controlat și bugetul statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Referitor la competența de soluționare a contestațiilor, art.179 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede: **“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere**, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesoriile acestora, al cărui cuantum este sub ... lei (RON), se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la **art. 33** alin. (3); [...]”.

Având în vedere prevederile legale anterior menționate, întrucât contestația este formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr...., care nu este titlu de creanță și nici alt tip de act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat potrivit titlului IX “Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, fiind doar un act premergător care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...., comunicată unității anterior depunerii contestației, unitatea nemanifestându-și opțiunea de a o contesta deși i-a fost acordată această posibilitate, potrivit adresei nr...., urmează a se respinge contestația ca inadmisibilă pentru suma de ... lei noi.

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 179 alin.(1) lit.a) și art. 180 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea contestației formulate de **S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. Mureș**, ca inadmisibilă.

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

DIRECTOR EXECUTIV,