

DECIZIA NR. 149
din 2008

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov- Activitatea de Inspectie Fiscala, privind soluționarea contestației depusă de SC X.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice Brașov- Activitatea de Inspectie Fiscala, în raportul de inspectie fiscală și Decizia de impunere, prin care s-a respins la rambursare TVA și s-a stabilit suplimentar de plata TVA și majorări de întârziere aferente.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, după cum precizează și organul de inspectie fiscal în referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 206 și 207 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Brașov este investită cu soluționarea pe fond a contestației formulate de către SC X.

I. SC X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere prin care organele de inspectie fiscală au respins la rambursare TVA și au stabilit suplimentar de plata TVA precum și majorări de întârziere aferente.

Referitor la TVA stabilită suplimentar de plata pe anul 2005, contestatoarea își însușește constatările organelor de inspectie fiscală.

Referitor la TVA colectată suplimentar de către organul de inspectie fiscală, pe anul 2006, sustine ca:

În timpul inspectiei fiscale administratorul societății a declarat că lipsește un bloc de facturi, bloc care se găsește la SC N și care nu a fost folosit pentru că s-a reziliat contractul de comercializare a cafelei în data de 01.09.2005. Pentru recuperarea facturilor, contestatoarea a depus sesizare la Poliția Sectorului 5-București.

Având în vedere că blocul de facturi a fost recuperat de la SC N de către poliție și restituit SC X, petenta solicită admiterea contestației pentru suma stabilită prin estimare de către organele de inspectie fiscală asupra facturilor lipsă din facturier, precum și stabilirea situației reale a sumei negative a TVA și majorărilor de întârziere aferente.

De asemenea, petenta contestă TVA colectată suplimentar, de către organele de inspectie fiscală, asupra cantității de cafea, confiscată de poliție.

În contestația formulată, petenta sustine următoarele:

Cantitatea de cafea a fost confiscată de către Poliție, în baza procesului verbal de efectuare a percheziției, ocazie cu care s-a dispus ridicarea actelor societății SC X precum și a întregii cantități de cafea existentă în stoc în vederea efectuării de cercetări penale privind înfractiunea de înșelăciune referitoare la calitatea marfii și s-a pus în vedere încetarea comercializării cafelei.

Petenta sustine că, în cursul cercetării penale, s-a efectuat expertiza tehnică judiciară cu privire la calitatea și termenul de valabilitate al cafelei, expertiza care a fost finalizată la data de 27.06.2007 și a stabilit că lotul de cafea "este corespunzător calitativ, fiind apt de consum cu termenul de valabilitate aprilie 2007-pentru consum uman și calitatea cafelei nu a

fost substituita deoarece nu s-a modificat continutul acesteia- astfel ca nu este vatamatoare sanatatii”.

Avand in vedere ca cercetarea penala s-a finalizat la data de 26.07.2007, pentru cantitatea de cafea aflata sub sechestrul politiei s-a depasit termenul de valabilitate dat de producator respectiv februarie 2007, astfel ca aceasta nu a mai putut fi comercializata.

In contestatia formulata petenta precizeaza ca, lotul de cafea a fost ridicat de catre politie in luna septembrie 2006, cand din punct de vedere al termenului de valabilitate era apta de consum, dupa cum se precizeaza si in expertiza efectuata in cauza, dar aceasta s-a degradat calitativ pana la solutionarea dosarului penal, astfel ca organele de politie au dispus distrugerea intregii cantitati de cafea.

Petenta anexeaza la dosarul cauzei procesul verbal de primire a cantitati de cafea de la politie precum si procesul verbal de distrugere a cafelei.

Petenta solicita admiterea contestatiei pentru TVA colectata suplimentar asupra bunurilor iesite din termenul de garantie invocand in sustinere prevederile art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal deoarece termenul de garantie al cafelei a fost depasit nu din vina petentei ci a organelor de cercetare penala care au tergiversat solutionarea dosarului penal si care nu au tinut cont de obiectiunile facute de societate si consemnate in procesul verbal.

De asemenea, petenta solicita admiterea la rambursare a TVA.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala au respins la rambursare TVA si au stabilit suplimentar de plata catre bugetul statului TVA si majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Prin raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA astfel:

In anul 2005, s-a colectat suplimentar TVA, si anume:

-TVA colectata asupra facturii emise in luna decembrie 2005 si neinregistrata in evidentele contabile

-TVA colectata asupra facturilor emise in luna decembrie 2005 si inregistrata in evidentele contabile in luna august 2006

Organele fiscale au colectat suplimentar TVA potrivit prevederilor art.128 si 134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In anul 2006, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA , astfel:

-TVA inregistrat in mod eronat in evidentele contabile in luna august 2006 in conditiile in care facturile fiscale au fost emise in luna decembrie 2005

- TVA aferenta facturilor emise in luna august 2006 si stornata urmare a returnarii marfii de catre clienti si inregistrata in mod eronat de catre petenta in luna octombrie 2007

-TVA colectata suplimentar, aferenta cantitatii de cafea cu termen de valabilitate expirat si neimputabila, potrivit prevederilor art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal

-TVA colectata suplimentar, prin estimare, asupra facturilor lipsa din facturier, potrivit prevederilor art.67 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu prevederile art.128, 140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

III. Luând în considerare constatările organului de inspectie fiscala, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

Perioada verificată:01.10.2005-30.06.2007

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării decontului de TVA din luna iunie 2007 cu opțiune de rambursare a sumei negative, înregistrat la A.F.P.Fagaras.

În fapt, pentru anul 2005, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA, și anume:

-TVA colectată asupra facturii emise în luna decembrie 2005 și neînregistrată în evidențele contabile

-TVA colectată asupra facturilor emise în luna decembrie 2005 și înregistrată în evidențele contabile în luna august 2006

În anul 2006, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA, astfel:

-TVA înregistrat în mod eronat în evidențele contabile în luna august 2006 în condițiile în care facturile fiscale au fost emise în luna decembrie 2005

-TVA aferentă facturilor emise în luna august 2006 și stornată urmare a returnării marfii de către clienți și înregistrată în mod eronat de către petenta în luna octombrie 2007

-TVA colectată suplimentar, prin estimare, asupra facturilor lipsă, potrivit prevederilor art.67 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu prevederile art.128, 140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-TVA colectată suplimentar, aferentă cantității de cafea cu termen de valabilitate expirat și neimputabilă, potrivit prevederilor art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal

a).Referitor TVA colectată suplimentar, prin estimare, asupra facturilor lipsă, contestată de către petenta, precizăm:

Cauza supusă soluționării D.G.F.P.Brasov, prin Biroul de soluționare a contestațiilor este dacă petenta datorează bugetului de stat TVA în condițiile în care aceasta a prezentat la dosarul contestației facturierul lipsă în timpul controlului.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală, rezulta că petenta în timpul controlului nu a prezentat organelor de inspecție fiscală topul de facturi fiscale.

Din Nota explicativă, dată de către administratorul societății, urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală, rezulta că topul de facturi fiscale se afla la SC N, urmare a încheierii unui contract cu această societate în vederea comercializării cafelei.

Administratorul societății susține că topul de facturi nu a fost folosit iar pentru recuperarea lui s-a depus adresa la Poliție.

Organele de inspecție fiscală au estimat valoarea acestor facturi în conformitate cu prevederile art.67 din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, colectând suplimentar TVA aferentă acestor facturi.

În contestația formulată contestatoarea precizează că blocul de facturi a fost recuperat de către poliție de la SC N și restituit SC X. Petenta solicită refacerea actului de control și admiterea contestației pentru TVA colectată suplimentar asupra acestor facturi precum și stabilirea situației reale a sumei negative a TVA și majorărilor de întârziere aferente.

Deși petenta contestă estimarea efectuată de organul de inspecție fiscală pentru facturierul lipsă, aceasta nu atasează la dosarul contestației facturierul lipsă, în vederea verificării.

Prin adresă, D.G.F.P.Brasov-Activitatea de inspecție fiscală solicită petentei, în baza art.205 și 207 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prezentarea topului de facturi, lipsă în timpul controlului, precum și a altor documente în susținerea contestației.

Organele de inspectie fiscala, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, mentioneaza ca documentele solicitate au fost prezentate de catre petenta iar din verificarea topului de facturi s-au constatat urmatoarele:

- o factura a fost anulata
- celelalte facturile sunt neutilizate

In aceste conditii, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala propun admiterea contestatiei cu privire la TVA calculata prin estimare asupra facturilor lipsa in timpul controlului si prezentate la dosarul contestatiei.

Totodata, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea TVA datorata de catre societate prin diminuarea TVA colectata suplimentar aferenta facturilor lipsa in timpul controlului si prezentate la dosarul contestatiei precum si recalcularea majorarilor de intarziere aferente TVA de plata.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.213 alin.(4) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, precizeaza:

"(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

Avand in vedere ca petenta a prezentat organelor de inspectie fiscala topul de facturi, lipsa in timpul controlului, asupra caruia prin raportul de inspectie fiscala a fost colectata suplimentar TVA, prin estimare iar prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate si au propus admiterea contestatiei cu privire la suma reprezentand TVA colectata suplimentar, urmeaza a se admite contestatia cu privire la TVA colectata suplimentar prin estimare si totodata anulara partiala a deciziei de impunere cu privire la TVA admisa.

Totodata, se va admite contestatia pentru majorarile de intarziere aferente TVA admisa, potrivit principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul" si se va anula partial Decizia de impunere cu privire la aceste majorari.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.216 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, precizeaza:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

"(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anulara totală sau parțială a actului atacat."

b) Referitor la TVA colectata suplimentar, aferenta cantitatii de cafea cu termen de valabilitate expirat si distrusa, precizam:

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.Brasov, prin Biroul de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta cantitatii de cafea lipsa in gestiune potrivit prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispune:

*"4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:
d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)."*

Petenta solicita admiterea contestatiei pentru TVA colectata suplimentar asupra bunurilor cu termenul de garantie expirat, invocand in sustinere prevederile art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si motivand ca termenul de garantie al cafelei a fost depasit nu din vina petentei ci a organelor de cercetare penala care au tergiversat solutionarea dosarului penal si care nu au tinut cont de obiectiunile facute de societate si consemnate in procesul verbal.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

De asemenea, sunt aplicabile prevederile pct.6 alin.(9) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

"(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic."

Din textele de lege mai sus enuntate rezulta ca, nu constituie livrare de bunuri, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate in conditiile in care aceste bunuri nu sunt imputabile, degradarea calitativa a acestora se datoreaza unor cauze obiective dovedite cu documente si se face dovada ca bunurile au fost distruse si nu mai intra in circuitul economic.

Din documentele existente in copie la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

Cantitatea de cafea, asupra careia a fost colectata TVA , a fost confiscata de catre Politie, in baza procesului verbal de efectuare a perchezitiei din 21.09.2006, ocazie cu care s-a dispus ridicarea actelor societatii SC X precum si a intregii cantitati de cafea existenta in stoc in vederea efectuării de cercetari penale privind infractiunea de inselaciune referitoare la calitatea marfii si s-a pus in vedere incetarea comercializării cafelei.

In procesul verbal de efectuare a perchezitiei din 21.09.2006 se mentioneaza ca:

"Se ridica de la domiciliul administratorului, in vederea cercetării cantitatea de cafea existenta in stoc."

Din raportul de expertiza tehnica judiciara, rezulta ca:

"Nu exista alt termen de valabilitate in afara celui stabilit de producator."

"In ceea ce priveste calitatea cafelei, aceasta nu a fost substituita, deoarece nu s-a modificat continutul acesteia"

" La data efectuării analizei, cafeaua a fost corespunzătoare calitativ, fiind aptă pentru consum. Așa cum am indicat și la pct.2, alin.(1) a fost substituit termenul de valabilitate inițial 03.2006 cu 04.2007 de către agentul economic”.

"Cafeaua are aceeași origine, aceeași dată de intrare în țară cu cea care expiră la data de 03.2006"

În Rezoluția emisă în data de 26.07.2007 de către Parchetul de pe Lângă Judecătoria se menționează că "Din actele de cercetare efectuate în cauză nu rezultă că învinuitul să fi falsificat ori substituit în sensul prevederilor art.297 Cod penal, cafeaua în speta iar pe de altă parte din raportul expertizei tehnice efectuată în cauză, rezultă că această cafea este corespunzătoare calitativ fiind aptă pentru consum "pentru termenul de valabilitate aprilie 2007 a fost bună pentru consumul uman și calitatea cafelei nu a fost substituită deoarece nu s-a modificat continutul acesteia", astfel că nu era vatamătoare sanatații."

Din procesul verbal întocmit de către Poliție rezultă că a fost restituită administratorului societății cantitatea de cafea la data de 12.11.2007.

La dosarul cauzei se află, de asemenea, procesul verbal de distrugere a cantității de cafea ridicată în vederea confiscării, proprietate a SCX.

Raportat la invocarea în susținere de către petenta a prevederilor art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.6 alin.(9) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală prin referatul transmis consideră că societatea nu a putut dovedi cu documente justificative că degradarea calitativă a produsului cafea se datorează unor cauze obiective.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că:

Cu privire la îndeplinirea laturii obiective care a dus la necesitatea distrugerii lotului de cafea, se desprind două situații:

-1) Pentru lotul de cafea având termen de valabilitate martie 2006, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă data aprovizionării acestuia și prețul cu amanunțul astfel încât nu ne putem pronunța asupra cauzei.

-2) Pentru lotul de cafea având termen de valabilitate aprilie 2007, din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Procesul verbal de percheziție încheiat în data de 21.09.2006, Raportul de expertiză tehnică dispus de instanța în cauză penală, Rezoluția Parchetul de pe Lângă Judecătoria din data de 26.07.2007, în dosarul penal, Procesul verbal de distrugere a cafelei, încheiat în prezența organelor de poliție, a reprezentantului Direcției sanitare veterinare, a administratorului societății, rezultă că în timpul soluționării dosarului penal acest lot a ieșit din termenul de valabilitate, impunându-se distrugerea lui.

Astfel, rezultă că, nu se mai pot pune în discuție motivele obiective care au condus la distrugerea acestui lot de cafea.

Prin urmare organele de soluționare a contestațiilor nu se pot pronunța asupra sumei reprezentând TVA colectată suplimentar aferentă lotului de cafea distrusă conform procesului verbal de distrugere, întrucât la stabilirea taxei pe valoarea adăugată prin decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă degradarea calitativă a lotului de cafea s-a datorat unor cauze obiective, dacă bunurile degradate sunt imputabile sau neimputabile iar din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă data aprovizionării și prețul cu amanunțul al cafelei .

Organele de inspectie fiscala, prin raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere au colectat TVA la data confiscarii marfii de catre Politie, considerand-o marfa lipsa in gestiune fara a prezenta motivele de fapt.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.43 alin.(2) lit.e) si f) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispune:

"Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:

[...]

e) motivele de fapt

f) motivele de drept"

coroborate cu lit.e) din Anexa 2 privind Instructiunile de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" din Ordinul OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilita de inspectia fiscala, care precizeaza:

"e) Informațiile din conținutul "Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală" se vor completa după cum urmează:

2.1.2. "Motivul de fapt" - se va înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și prezentarea consecinței fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

2.1.3. "Temeiul de drept" - se va înscrie detaliat și în clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Avand in vedere cele precizate mai sus, urmeaza sa se desfiinteze Decizia de impunere privind TVA colectata suplimentar asupra lotului de cafea distrus, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."

urmand ca organele de inspectie fiscala , printr-o alta echipa sa reanalizeze situatia de fapt pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit tinand cont de cele precizate in prezenta decizie.

De asemenea, se va desfiinta Decizia de impunere cu privire la majorarile de intarziere aferente TVA de plata, potrivit principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul".

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul 128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.120, 213, și 216 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1.Admiterea partiala a contestatiei formulata de catre SC X si anulara partiala a Deciziei de impunere pentru TVA colectata suplimentar de catre organele fiscala asupra facturilor lipsa in timpul controlului si prezentate la dosarul contestatiei, precum si majorari de intarziere aferente TVA

2.Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere, intocmita de organele de inspectie fiscala, pentru TVA colectata asupra lotului de cafea distrusa si majorari de intarziere aferente TVA, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit decizia de impunere contestata, sa reanalizeze situatia de fapt pentru aceleasi obligatii bugetare si aceeasi perioada avand in vedere cele retinute in cuprinsul prezentei decizii si prevederile legale aplicabile in perioada verificata.