



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Teleorman



Str. Dunării nr. 188
....., Teleorman
Tel : +0247 312 788
Fax : +0247 421 178
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

D E C I Z I A

Nr. 25 din 2012

Privind :soluționarea contestației formulată de **SC SRL** cu sediul social în municipiul, județul Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr.2009, transmisă Biroului Solutionare Contestatii cu Adresa nr.2009.

Prin cererea înregistrată la DGFP Teleorman sub nr.2009, **SC SRL** cu sediul social în municipiul, județul Teleorman, a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr.2009.

Având în vedere faptul că în cauza AIF Teleorman a întocmit și Procesul verbal nr./2009, respectiv Sesizarea Penală nr./29.06.2009, DGFP Teleorman prin Decizia nr./01.09.2009, a suspendat soluționarea pe fond a contestației până la rezolvarea laturii penale, pentru suma(contestată) de lei.

Ulterior acestora, prin Adresa nr./16.12.2011, înregistrată la DGFP Teleorman sub nr./16.12.2011, AFP pentru Contribuabilii Mijlocii a comunicat Biroului Solutionare Contestatii documentele depuse de SC SRL în data de 16.12.2011.

Această documentație a cuprins:

-solicitarea SC SRL-....., nr./13.12.2011, înregistrată la DGFP Teleorman sub nr. 32.044/13.12.2011;

-Sentința Penală nr. din 25.02.2011, pronunțată de Judecătoria în dosar nr./740/2011;

-Decizia penală nr./20.09.2011, pronunțată de Tribunalul Teleorman în dosar nr./740/2011;

documente comunicate ulterior de organele de revizuire atât Biroului Juridic Teleorman, cât și AIF Teleorman.

Prin Adresa nr./16.12.2011, înregistrată la DGFP Teleorman sub nr./16.12.2011, petenta solicită ca DGFP Teleorman să se conformeze deciziei executorii a Tribunalului Teleorman și să achite(restituie) suma de lei(in fapt, suma de lei, propusă de expert contabil desemnat), reprezentând în opinia contribuabilului TVA cu drept de rambursare.

Facem mențiunea că inițial, din total suma solicitată la rambursare(prin decont nr./25.03.2009) în cuantum de lei, a fost încadrat ca TVA fără drept de rambursare suma de lei, respectiv TVA cu drept de rambursare suma de lei.

Din cuantumul sumei de lei, face parte suma de lei, suma contestata, care a facut obiectul suspendarii pe cale administrativa a contestatiei si care va face obiectul reluarii procedurii administrative prin prezenta decizie de solutionare.

Totodata, este de retinut faptul ca diferenta dintre suma de lei (TVA respinsa la rambursare prin Decizia de impunere nr./2009) si suma de lei(contestata), respectiv suma de (.....-.....) va face obiectul unei clarificari inainte de inscrierea dispozitivului prezentei decizii de solutionare.

Suma de lei, reprezentand TVA cu drept de rambursare, a fost inclusa de contribuabil in suma totala de lei, solicitata la restituire prin cererea nr./16.12.2011, din aceasta suma facand parte si suma de lei, suma(partiala) pentru care a fost suspendata solutionarea contestatiei formulata de petitionara.

Referitor la suma de lei, mentionam faptul ca aceasta a fost incadrata ca TVA cu drept de rambursare, potrivit Raportului de inspectie fiscala nr./24.06.2009, suma care este individualizata prin Decizia de impunere atacata nr.2009 (respectiv ca si TVA aprobata la rambursare), nefacand obiectul contestatiei si neputand face obiectul reluarii procedurii administrative de solutionare a acesteia, organele de solutionare pronuntandu-se asupra acesteia in vederea clarificarii obiectului cauzei.

In conditiile prezentate, avand in vedere documentele depuse de SC Mara Prod Com SRL, organele de solutionare retin urmatoarele:

-se constată că nu se poate da curs cererii petentului vizand restituirea sumei de lei, deoarece speta de fata nu se încadrează în condițiile prevăzute în mod expres de lege, în cauza dedusa judecatii fiind vorba de sume care au facut obiectul suspendarii procedurii administrative de solutionare a contestatiei.

Drept urmare, pentru ca suma în cauză să poată fi restituită/sau nu (dupa caz), este obligatoriu ca un organ competent să se pronunțe printr-o hotărâre/**decizie** asupra legalității stabilirii în sarcina contestatoarei a sumei de lei.

Avand in vedere aceste mentiuni, urmeaza ca reprezentantii Biroului Solutionare Contestatii **sa verifice conditiile procedurale obligatorii si doar in cazul in care acestea sunt indeplinite, sa reia solutionarea pe fond a cauzei.**

In cauza, in vederea verificarii indeplinirii(ori nu) a conditiilor legale de reluare a solutionarii pe fond a contestatiei formulata de SC SRL , prin Adresa nr./19.12.2011, Biroul Solutionare Contestatii(sesizandu-se din oficiu) a solicitat Biroului Juridic Teleorman sa-i comunice daca la aceasta data sunt intrunite conditiile de reluare a procedurii administrative de solutionare pe fond a cauzei, respectiv daca la aceasta data motivul de incetare a suspendarii solutionarii contestatiei, depusa in cauza, a ramas definitiv/definitiv si irevocabil.

Totodata, s-a solicitat Biroului Juridic Teleorman copia Rezolutiei nr. 4/P/2009 a Parchetului de pe langa Judecatoria(prin care s-a dispus scoaterea de sub urmarirea penala a administratorului SC SRL), a carui obiect l-a facut Procesul-verbal de control nr./2009, urmare caruia AIF Teleorman a intocmit Sesizarea Penala nr./29.06.2009.

Urmare acestor demersuri, cu Adresa nr./22.12.2011, Biroul Juridic Teleorman a comunicat organelor de solutionare faptul ca la aceasta data nu mai exista motive de suspendare a solutionarii contestatiei, intrucat sentinta penala nr./25.02.2011, pronuntata de Judecatoria este definitiva, impotriva acesteia nemaiputandu-se exercita o cale de atac.

Prin Adresa nr./23.12.2011, in temeiul prevederilor pct. 10.4 din OPANAF nr. 519/2005(in vigoare la data suspendarii cauzei), organele de solutionare au solicitat AIF Teleorman sa-i restituie dosarul cauzei(a carei solutionare a fost suspendata), stiut fiind ca pe perioada suspendarii dosarul cauzei se pastreaza la organul care a incheiat actul atacat.

De asemenea, s-a solicitat ca acest dosar sa fie completat cu anexele actului atacat(in integralitate), respectiv sa se verifice daca acesta contine referatul motivat intocmit initial.

Totodata, s-a solicitat ca acest dosar sa fie completat cu copiile altor documente care au legatura cu cauza supusa solutionarii, respectiv:

- expertiza contabila intocmita in cauza;
- obiectiunile formulate de AIF Teleorman la raportul de expertiza;

De asemenea s-a solicitat intocmirea unui nou punct de vedere in raport cu solutia organelor penale respectiv Rezolutia nr.P/2009 a Parchetului de pe langa Judecatoria, tinand cont si de Sentinta Penala nr. din 25.02.2011, pronuntata de Judecatoria in dosar nr./740/2011, Decizia penala nr./20.09.2011, pronuntata de Tribunalul Teleorman in dosar nr./740/2011, respectiv expertiza contabila intocmita in cauza.

In cauza, AIF Teleorman a intocmit Adresa nr./06.01.2012, careia i-a anexat documentele solicitate.

In conditiile prezentate, odata cu reintregirea documentelor care formeaza dosarul cauzei(la data de 06.01.2012), DGFP Teleorman, a reluat procedura de solutionare pe cale administrativa a contestatie nr.2009, formulata de SC SRL, fiind intocmita in termen legal prezenta decizie, care sa vizeze fondul cauzei, termenul de solutionare fiind prelungit functie de corespondenta purtata de organele de solutionare, pentru strangerea informatiilor necesare in luarea deciziei [potrivit art. 70 alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare].

Temeiul legal in baza caruia a fost reluata procedura de solutionare a contestatiei este regasit in prevederile art. 214 alin.(3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Obiectul contestatiei este format de suma in quantum total de lei, reprezentand TVA stabilit suplimentar de plata(respinsa la rambursare).

<< In acest sens, sunt de retinut urmatoarele:

-petitionara a depus la DGFP Teleorman, contestatia FN/31.07.2009, inregistrata la DGFP Teleorman sub nr.2009, si la AIF Teleorman sub nr./03.08.2009, contestatie care contine 2 file, mentionand ca si quantum total al sumei contestate suma de lei, inscriind argumente de fapt si de drept pentru intreaga suma contestata, impartita in 11 capete de cerere, de la pct. a).- k)., inclusiv;

-totodata petenta a atasat si o alta contestatie, nedatata si care nu poarta numar de inregistrare, contestatie prin care solicita anularea sumei de lei.

-avand in vedere aceasta neclaritate, premergator intocmirii Referatului motivat nr. 2860/17.08.2009, organele de inspectie fiscala au solicitat petitionarei prin Adresa nr. 2746/06.08.2009(existenta in copie la dosarul cauzei), sa mentioneze "*care este suma reala contestata, intrucat in dosarul inaintat de petenta se regaseau doua contestatii distincte, pentru sume diferite si purtand semnaturi diferite*;

-dand curs acestei solicitari, prin Adresa nr./11.08.2009, SC SRL, mentioneaza faptul ca, citam: Privitor la Adresa nr. 2746/06.08.2009, suma reala pe care

o contestam este 648881,93 lei, conform contestatiei nr./03.08.2009, pe care o anexam in copie".

In conditiile prezentate, asa cum s-a mentionat si anterior, obiectul contestatiei va fi format de suma in cuantum total de lei, reprezentand TVA stabilit suplimentar de plata, suma solicitata prin Contestatia nr.2009, inregistrata la AIF Teleorman sub nr./03.08.2009.>>

Contestația a fost formulată în termenul reglementat de dispozițiile art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată(M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare.

În cauză nu sunt întrunite condițiile procedurale obligatorii reglementate de legiuitor la art. 206 alin.(1) lit b). din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată(M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește obiectul cauzei, pentru suma de lei TVA.

Întrucât celelalte condiții procedurale reglementate de O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost îndeplinite, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman este competentă să se pronunțe asupra cauzei.

I. SC SRL cu sediul social în municipiul, județul Teleorman, a contestat Decizia de impunere nr.2009, respectiv a introdus contestatie impotriva sumei de lei, reprezentand TVA fara drept de rambursare, mentionand urmatoarele:

In fapt contesta:

a). suma de lei, TVA considerat de organul de inspectie fiscala nedeductibila, suma mentionata in factura fiscala nr./26.11.2008, reprezentand contravaloare achizitii produse alimentare;

b). suma de lei, TVA considerat de organul de inspectie fiscala nedeductibila, suma mentionata in factura fiscala nr./26.11.2008, reprezentand contravaloare achizitii produse alimentare;

c). suma de lei, TVA considerat de organul de inspectie fiscala nedeductibila, suma mentionata in factura fiscala nr./04.12.2008, reprezentand contravaloare scurte London;

d). suma de lei, TVA colectat aferent NC 9/30.09.2008;

e). suma de lei, TVA colectat aferent cheltuielilor de protocol considerate nedeductibile;

f). suma de lei, TVA aferent cheltuielilor cu plata arendeii in natura;

g). suma de lei, TVA colectat din facturile nr./11.02.2009, nr./12.02.2009, nr./13.02.2009;

h). suma de lei, TVA colectat considerat lipsa marfuri la inventar;

i). suma de lei, contravaloare TVA aferent coeficientului mediu recalculat;

j). suma de lei, contravaloare TVA colectat considerat ca diferenta intre decont de TVA si jurnale de vanzari;

k). suma de lei, TVA colectat considerat a fi omis din jurnalul de vanzari;

In drept:

a). valoarea produselor alimentare de la punctele a). si b). se justifica astfel: o parte din ele au fost puse in vanzare si TVA-ul aferent a fost colectat si compensat cu cel deductibil stabilit de catre organul de control(..... lei+..... lei), iar o parte din produsele alimentare au fost introduse in productia proprie, care prin vanzarea produselor finite s-a colectat TVA, deci petenta considera ca nu au fost incalcate prevederile art. 145 alin.(2) din Legea nr. 571/2002;

b). suma de lei din care TVA lei, a fost inregistrata in contul 303, obiecte de inventar, cu scopul de a fi folosite ca reclama si publicitate, o data cu distribuirea de produse finite, deci petenta considera ca nu au fost incalcate prevederile art. 145 alin.(2) din Codul fiscal;

c) suma de lei pentru care organul de control a calculat TVA in suma de lei, reprezinta NC repusa pentru o alta NC stornata rosu efectuata anterior, care nu are nici o legatura cu TVA colectat fiind operatiune de cheltuieli in cadrul unitatii, considera si in acest sens ca nu a fost incalcat art. 128 al. 5 din Codul fiscal.

d) suma de lei TVA colectat aferent cheltuielilor de protocol considera ca au fost calculate de organul de control eronat, fiind respectate prevederile art. 19 al. 1 si art. 21 al. 3 ind. 1 lit. a din Legea 571/2003, ca temei de drept.

e) suma de lei TVA colectat aferent cheltuielilor cu plata arendei in natura, considera ca TVA-ul aferent este calculat eronat intrucat arenda in natura reprezinta o cheltuiala pentru societate, avand in vedere si hotarirea judecatoreasca obtinuta anterior prin care i s-a dat castig de cauza privind TVA-ul aplicat asupra arendei in natura deci nu au fost incalcate prevederile art. 128 alin. 1 coroborat cu art. 130 din Legea 571/2003.

f) suma de lei TVA colectat reprezentand contravaloarea celor 3 facturi emise catre SC SRL au fost anulate, o parte a materiilor prime cuprinse in aceste facturi au fost date in consum in cadrul firmei, iar o alta parte au fost facturate la SC SRL si inregistrate in contabilitatea ambelor firme, deci considera ca nu au fost incalcate prevederile art. 137 al. 1 lit. a din Legea 571/2003.

g) suma de **31895 lei** privind TVA colectat aferent lipsei la inventar stabilit de organul de control considera ca, inventarul nu a fost efectuat corect si nu au fost luate in calcul perisabilitatile ce se aplica produselor finite alimentare realizate in cadrul unitatii, deci a fost respectata Legea 82/1991, privind inventarierea patrimoniului si ordinul OMFP 1753/2003.

h) suma de lei TVA stabilit ca diferenta intre decont si jurnalele de vinzari si cumparari, petenta face mentiunea ca decontul de TVA a fost intocmit inainte de inchiderea conturilor si intocmirea balantei de verificare sintetice fiind respectate prevederile art. 82 alin 2 din OG 92/2003 a Codului de Procedura Fiscala.

i) suma de lei reprezentind TVA colectat ca diferenta rezultata din coeficientul mediu recalculat considera ca a aparut eroare in calculator, fiind respectate prevederile Legii 571/2003 Codul Fiscal art. 137 al. 1 lit. a ca temei de drept.

j) suma de lei stabilita ca diferenta la control, factura respectiva fiind omisa a se inregistra in luna respectiva, a fost inregistrata in lunile anterioare, fiind respectate prevederile Legii 571/2003 a Codului fiscal art. 137 alin. 1 lit.a ca temei de drept.

In opinia sa considera ca diferentele constatate nu sant certe, iar pe baza celor mentionate mai sus solicita anularea sumelor mentionate in Decizia de impunere nr.2009.

Sustine ca pe parcursul derularii contestatiei va prezenta si alte documente care stau la baza celor mentionate mai sus.

Anexeaza la prezenta urmatoarele documente :

-raportul de inspectie fiscala

- procesul verbal de control
- decizia de impunere

Fata de cele prezentate prin contestatia nr./31.07.2009, petenta roaga a considera Raportul de Insectie Fiscala si Decizia de Impunere nr.2009 ca nelegal intocmite si implicit anulara creantelor stabilite prin aceste documente in totalitate.

Ulterior, prin completarea la contestatie nr. 20.192/11.08.2009, petitionara confirma ca suma pe care o contesta este de lei.

II. Din Raportul de inspectie fiscala nr./2009, sintetizat in Decizia de impunere nr./2009, întocmite de organele de inspectie fiscala, se retin următoarele:

Obiectivele inspectiei fiscale: verificarea realitatii si legalitatii sumei de TVA de rambursat, in vederea solutionarii decontului de TVA aferent lunii februarie 2009 cu suma negativa si optiune de rambursare inregistrat la AFP pt. Contribuabili Mijlocii sub nr./25.03.2009 prin care se solicita rambursarea sumei de lei.

Perioada supusa inspectiei: 01.09.2008 - 28.02.2009.

3.1 Taxa pe Valoarea Adaugata

Perioada verificata: 01.09.2008 - 28.02.2009.

Inspectia s-a efectuat in baza Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Titlului VI din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 .

Procedura de inspectie utilizata a fost controlul total al documentelor pe baza carora s-au efectuat inregistrarile in evidenta contabila.

In timpul inspectiei s-au avut in vedere urmatoarele documente

- jurnalul pentru vanzari (anexa nr. 8) si jurnalul pentru cumparari (anexa nr. 9) in care sunt inregistrate operatiunile efectuate;

-documentele prevazute la art. 145, alin. 8 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, si Titlul VI, art. 51 din H.G. nr. 44/2004, pentru justificarea taxei pe valoarea adaugata deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si/sau servicii;

-documentele prevazute art.155 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru determinarea taxei pe valoarea adaugata colectate aferente livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii efectuate.

Potrivit actului de control atacat, in ceea ce priveste:

TVA deductibila. - se determina in baza documentelor legale, iar bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate in general nevoilor firmei, asa cum prevede art. 145 din Legea nr. 571/2003 si titlul VI, art. 50-51 din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal. Sumele inregistrate in facturile fiscale ale furnizorilor si pe bonurile emise de aparatele de marcat electronice fiscale, apartinand unitatilor de desfacere a carburantilor auto, se regasesc in jurnalele de cumparari si evidenta contabila.

In urma verificarii efectuate s-au constatat urmatoarele:

a) In luna noiembrie 2008 agentul economic a achizitionat cu factura fiscala nr. 2001545/26.11.2008, de la SC SRL, 4000 kg. orez si 10.000 kg zahar, in valoare totala de 48.117 lei, din care TVA lei (anexa nr. 10).Pentru bunurile achizitionate cu factura mai sus mentionata , contribuabilul nu a prezentat nota de intrare receptie in gestiune, acestea fiind inregistrate pe cheltuieli in baza bonului de consum fara numar din data de 30.11.2008 (anexa nr.11).Avand in vedere faptul ca bunurile respective nu

au fost achizitionate in scopul operatiunilor sale taxabile, neregasindu-se in produsele finite produse de contribuabil, desi au fost inregistrate pe cheltuieli, organele de control constata ca au fost incalcate prevederile art. 145, alin. 2, litera a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, drept pentru care, pentru suma de lei nu se poate exercita dreptul de deducere si se constituie suma suplimentara la control.

b) In luna noiembrie 2008 agentul economic a achizitionat cu factura fiscala nr. 2001546/26.11.2008, de la SC SRL, 10.008 l ulei in valoare totala de lei, din care TVA,19 lei(anexa nr.12).Pentru bunurile achizitionate cu factura mai sus mentionata , contribuabilul nu a prezentat nota de intrare receptie in gestiune , acestea fiind inregistrate pe cheltuieli in baza bonului de consum fara numar din data de 30.11.2008 (anexa nr.13).Avand in vedere faptul ca bunurile respective nu au fost achizitionate in scopul operatiunilor sale taxabile, neregasindu-se in produsele finite produse de contribuabil, desi au fost inregistrate pe cheltuieli, organele de control constata ca au fost incalcate prevederile art. 145, alin. 2, litera a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, drept pentru care, pentru suma de lei nu se poate exercita dreptul de deducere si se constituie suma suplimentara la control.

c) In luna decembrie 2008 agentul economic a achizitionat cu factura fiscala nr. 9.....04.12.2008, de la SCSRL Bucuresti, 4.495 scurte London, in valoare totala de lei, din care TVA lei(anexa nr.14). Bunurile respective au fost inregistrate in contul 303-obiecte de inventar cu nota contabila nr.10/31.01.2009 , pentru care nu a prezentat nota de intrare receptie in gestiune. Avand in vedere faptul ca produsele mentionate nu au fost achizitionate in scopul operatiunilor sale taxabile, neputand fi justificata necesitatea aprovizionarii lor, organele de control constata ca au fost incalcate prevederile art. 145, alin. 2, litera a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, drept pentru care pentru suma de lei nu se poate exercita dreptul de deducere si se constituie suma suplimentara la control.

Ca urmare a deducerilor eronate, se mentioneaza ca TVA de rambursat se va diminua cu suma totala de lei.

TVA colectata - se determina in general conform art. 137 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu privire la baza de impozitare si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu privire la cota de TVA.

Sumele din facturile fiscale emise de contribuabil se regasesc de regula in jurnalul de vinzari, evidenta contabila si deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial.

In urma verificarii efectuate s-au constatat urmatoarele:

a) In luna septembrie 2008, agentul economic cu nota contabila nr. 9/30.09.2008 (anexa nr.15) cuprinsa in Registrul Jurnal aferent lunii septembrie 2008 la pozitia 16 , pagina 4 (anexa nr.16), a efectuat urmatoarea operatiune contabila:

"cont 601(cheltuieli cu materii prime) = cont 455(asociati conturi curente) cu suma de lei in rosu"

Operatiunea mai sus prezentata nu respecta functionarea conturilor respective conform OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directivele europene. Operatiunea corecta(potrivit organelor de inspectie fiscala) era urmatoarea:

"cont 601(cheltuieli cu materii prime) = cont 301(materii prime) cu suma de lei in rosu".

Asa cum a fost reflectata in contabilitate operatiunea respectiva(mentioneaza reprezentantii AIF Teleorman) reprezinta o diminuare a cheltuielilor cu consumurile de

materii prime, concomitent cu diminuare a aporturilor efectuate de asociatul unic, respectiv o distribuire de bunuri catre acesta, fara a avea la baza un document justificativ care sa sustina aceasta operatiune si fara a se colecta TVA in suma lei(..... x 19% = lei).

Prin necolectarea TVA pentru bunurile distribuite asociatului unic , au fost incalcate prevederile art. 128, alin. 5 din Legea 571/2003, privin Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care suma de lei, a fost constituita de organele de inspectie fiscala ca suma suplimentara la control.

b) In luna octombrie 2008 contribuabilul a omis a inregistra in jurnalul pentru vanzari si evidenta contabila factura fiscala nr./01.10.2008, in valoare totala de lei din care TVA lei (anexa nr.17),reprezentand prestari servicii auto si utilaje conform contract pe luna septembrie , emisa catre SC SRL , diminuind in acest mod baza de impunere.

Se mentioneaza ca au fost incalcate prevederile art. 137, alin.(1), litera a) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care suma de lei se constituie TVA suplimentara la control.

c) La data de 31.12.2008, agentul economic a depasit cheltuielile de protocol deductibile

cu suma de lei, determinata astfel:

- cheltuieli totale de protocol inregistrate conform balantei lei;
- cheltuieli de protocol deductibile admise lei;
- cheltuieli de protocol nedeductibile lei;

Pentru cheltuielile de protocol nedeductibile agentul economic va trebui sa colecteze TVA conform prevederilor art. 21, alin.3,ind.1, lit. a) si art. 128, alin 8, lit. f) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile Titlului VI, pct.6,alin.11, lit.a) si alin.12 din HG 44/2004, privind normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in suma de lei.Taxa colectata aferenta depasirii cheltuielilor de protocol deductibile se calculeaza si se include in decontul intocmit pentru perioada fiscala in care persoana impozabila a depus sau trebuie sa depuna situatiile financiare anuale. Acest aspect nu este constatare aferenta perioadei verificate si va fi mentionata in dispozitia de masuri.

d) In luna decembrie 2008 , agentul economic a livrat arendatorilor produse agricole reprezentand plata arende conform contractelor de arenda incheiate fara a colecta TVA , contrar prevederilor art.130 din Legea nr.571/2003 a Codului Fiscal, si al prevederilor pct.8 , alin.(1), lit.b) si alin.(2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 , cu modificarile si completarile ulterioare in care se mentioneaza :

In consecinta se mentioneaza ca agentul economic trebuia sa trateze separat cele doua operatiuni, adica, pe de o parte sa inregistreze cheltuiala cu arenda - ca o prestare de serviciu efectuata de arendator -, iar pe de alta parte sa inregistreze livrarea de produse agricole, operatiunea fiind taxabila conform art. 128 , alin.(1) coroborat cu art.130 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, urmand ca la finalul operatiunilor sa compenseze datoria privind arenda cu creanta rezultata din livrarea produselor agricole.

Livrările de produse agricole efectuate pentru plata arende sunt in suma totala de 238.339 lei pentru anul agricol 2007 - 2008.

Se mentioneaza ca pretul la care a fost inregistrata livrarea este pretul prestabilit , fara TVA la care a fost inregistrata productia .

Ca urmare a deficientelor constatate organele de control au stabilit o TVA suplimentara la control in suma de lei.

e) In luna februarie 2009 contribuabilul a omis a inregistra in jurnalul pentru vanzari si evidenta contabila , factura fiscala nr./11.02.2009, in valoare totala de lei, din care TVA 102.364,42 lei (anexa nr.18), emisa catre SC SRL si incasata pe data de 11.02.2009 conform extras de cont BCR (anexa nr.19), factura fiscala nr./12.02.2009, in valoare total a de lei, din care TVA lei (anexa nr.20.), emisa catre SC SRL si incasata pe data de 12.02.2009 conform extras de cont BCR (anexa 21), factura fiscala nr./13.02.2009, in valoare total a de lei, din care TVA lei(anexa nr.22), emisa catre SC SRL si incasata pe data de 13.02.2009 conform extras de cont BCR (anexa nr.23).

Prin neinregistrarea facturilor mai sus mentionate a fost diminuata baza de impunere , incalcandu-se prevederile art. 137, alin 1, litera a) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care suma de lei (..... + +) se constituie TVA suplimentara la control.

Se precizeaza ca intre SC SRL si SC SRL exista relatii de afiliere in sensul prevederilor Titlului I , cap. III , art. 7 ,alin.(1),pct.21 indice 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

f) In luna februarie 2009 contribuabilul a omis a inregistra in jurnalul pentru vanzari si evidenta contabila factura fiscala nr. 0008684/28.02.2009, in valoare total a de lei, din care TVAlei, emisa catre SC SRL, reprezentand prestari servicii cu buldozer si vibrocompactor (anexa nr.24), diminuand in acest mod baza de impunere. organele de inspectie fiscala mentioneaza ca au fost incalcate prevederile art. 137, alin 1, litera a) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care suma de lei se constituie TVA suplimentara la control.

g) In urma masurilor dispuse prin Dispozitia de masuri nr./10.04.2009 , in luna aprilie s-a efectuat inventarierea, au fost recostituite stocurile factice la data de 28.02.2009 si au fost comparate cu stocurile scriptice la aceeasi data. Rezultatele inventarii sunt prezentate in anexa nr. 25.

In urma compararii stocurilor factice cu cele scriptice s-a stabilit o lipsa in gestiunea de materii prime, cont 301, in suma de dupa urmatoarul calcul:

- Stoc scriptic la 28.02.2009 conform balantei9 lei
- Intrari martie	+..... lei
- Iesiri martie	- lei
- Intrari aprilie	+..... lei
- Iesiri aprilie	- lei
- Sold scriptic la 30.04.2009 lei
- Sold faptic la data de 30.04.2009lei
Diferenta in minus la inventar lei

Pentru lipsa la inventar stabilita, organele de control au calculat TVA colectata in suma de lei (..... x 19%) in conformitate cu prevederile art. 128, alin. 4, litera d) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, suma ce se constituie diferenta la control. In timpul controlului contribuabilul nu a prezentat documente legale care sa justifice lipsa in gestiune.

h) In perioada verificata s-a constatat ca agentul economic, la descarcarea gestiunii de marfa , a inregistrat un cost al marfii (cont 607 -cheltuieli privind marfurile) mai mare decat venitul din vanzarea acesteia (cont 707-venituri din vanzarea marfurilor), conform balantelor de verificare anexate (anexele nr.26 - 31) cu suma de lei.

Pentru a stabili veniturile reale din vanzarea marfurilor, organele de inspectie au estimat baza de impunere conform art.67 , alin.(1) din 92/2003 republicata, adaugand la

costurile de achizitie adaosul comercial in suma de lei determinat pe baza coeficientului K mediu de 1,133% , rezultand un venit neinregistrat in suma de lei.

Astfel, prin neinregistrarea veniturilor mai sus mentionate (sustin organele de inspectie fiscala), a fost diminuata baza de impunere, incalcandu-se prevederile art. 137, alin 1, litera a) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care organele de control au calculat TVA suplimentara la control in suma de lei (..... x 19%).

i) Totodata, a fost verificata concordanta dintre sumele inscrise in decontrile de TVA si jurnalele pentru vanzari si cumparari puse la dispozitia organelor de control, constatandu-se ca sumele din deconturile de TVA nu corespund cu cele din jurnalele pentru vanzari si cumparari. Situatiile concordante dintre sumele din deconturile de TVA pe perioada verificata si sumele din jurnalele de vanzari si cumparari este prezentata in anexa nr.32, rezultand o diferenta in minus, in sensul diminuarii sumei negative solicitate de agentul economic cu lei. Se mentioneaza ca au fost incalcate prevederile art. 82, alin. 3 din 92/2003, privind Codul de procedura fiscala , republicata, motiv pentru care suma de lei, a fost constituita TVA stabilita suplimentar la control.

In urma celor constatate ,suma totala a TVA stabilita suplimentar la control este de,00 lei, suma cu care a fost diminuat TVA solicitata la rambursare , iar situatia TVA pentru perioada verificata este prezentata in anexa nr. 32.

Avand in vedere faptul ca in perioada verificata contribuabilul desi are organizat un compartiment distinct de contabilitate, acesta nu este condus de o persoana cu studii superioare conform prevederilor art. 10, alin. 2 din Legea 82/1991, republicata , raspunderea pentru organizarea si conducerea evidentei contabile i-a revenit administratorului societatii ,d-na conform prevederilor art. 10 , alin.(1) din Legea 82/1991, republicata.

Se mentioneaza ca nu au fost calculate obligatii fiscale accesorii intrucat in urma controlului , pe intreaga perioada verificata nu a rezultat TVA de plata.

In timpul inspectiei fiscale reprezentantul legal al societatii a refuzat sa raspunda la intrebarile adresate de organele de inspectie asa cum prevede art. 106, alin. 1, din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscal a, republicata, in vederea clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Cu adresa nr. /05.06.2009, au fost solicitate contribuabilului informatii scrise prin Nota explicativa anexata.

Punctul de vedere al contribuabilului a fost exprimat in scris cu adresa nr. /17.06.2009 (anexa nr.33), prin raspunsurile formulate la Nota explicativa inaintata acestuia cu adresa nr.1740/05.06.2009.

Organele de control nu sunt de acord si nu-si insusesc punctul de vedere al contribuabilului , pe urmatoarele considerente :

1.Intrebare: In ce scop au fost aprovizionate 4000 kg orez, 10.000 kg zahar, cu factura fiscala nr. /26.11.2008, in valoare totala de lei, din care TVA, lei si 10.008 litri ulei cu factura fiscala nr. /26.11.2008, in valoare totala de lei, din care TVA,19 lei, de la SC SRL?

1. Raspuns: Materialele au fost aprovizionate o parte pentru a fi puse in vanzare si o alta parte pentru a fi folosite in productie.

Punct de vedere organe de control: Produsele respective nu au fost receptionate ca marfa, nefiind intocmite Note de intrare receptie si nu au fost inregistrate in contul "371 Marfuri", acestea fiind inregistrate pe cheltuieli in baza a doua bonuri de consum fara numar din data de 30.11.2008 (anexa nr.11 si 13) fara a se regasi in produsele finite obtinute in procesul de productie de contribuabil.

2. Intrebare: Cum explicati inregistrarea pe costuri a contravalorii produselor din facturile mai sus mentionate, pe baza a doua bonuri de consum, fara numar, emise in data de 30.11.2008, intrucat acestea nu se regasesc in produsele finite obtinute in perioada verificata?

2. Raspuns: Produsele din facturile respective se regasesc in marfurile vandute si o parte din ele in productia realizata ulterior aprovizionarii, numai ca scaderea lor din gestiune s-a facut imediat prin acele bonuri de consum nu pe masura vanzarii sau folosirii in productie.

Punct de vedere organe de control : Consideram ca produsele respective nu au cum sa se regaseasca in marfuri intrucat nu au fost receptionate ca marfuri iar la inventarierea factica efectuata la 30.04.2009 nu s-au constatat plusuri in gestiune .

De asemenea, contribuabilul nu a prezentat documente primare de receptie a produselor finite la obtinerea carora au contribuit produsele mentionate.

3. Intrebare: In ce scop au fost aprovizionate 4495 buc.scurte «LONDON» cu factura fiscala nr...../04.12.2008, in valoare totala de lei, din care TVA lei, de la SC SRL Bucuresti , bunuri ce au fost inregistrate in cont 303 - « Obiecte de inventar » ?

3. Raspuns : Au fost inregistrate in cont 303 materiale de natura obiecte de inventar si folosite pentru reclama publicitate a firmei .

Punct de vedere organe de control : Considera ca cele 4.495 bucati scurte LONDON nu au fost folosite in scop de reclama si publicitate din urmatoarele motive:

- nu s-au prezentat documente justificative din care sa rezulte ca utilizarea scurtelor s-a facut in scop de reclama si publicitate;

- nu au fost prezentate contracte scrise cu furnizorii pentru costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare conform prevederilor art.21 alin.(2) indice I, lit. d) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare ;

- nu s-au acordat in cadrul unor campanii publicitare ca mostre , pentru incercarea produselor si demonstratii la punctele de vanzare (intrucat acestea nu sunt produse rezultate din activitatea firmei) ;

- efortul financiar al contribuabilului in suma total a de lei este foarte mare raportat la profitul obtinut in anul 2008 (..... lei);

4.Intrebare: Ce reprezinta inregistrarea Notei contabile nr...../30.09.2008 , nota ce se regaseste in Registru Jurnal (centralizator note) aferent lunii septembrie 2008 , la pagina 4 , pozitia 16 , cu urmatorul continut:

«Cont 601 (cheltuieli cu materii prime) = cont 455 (asociati conturi curente) cu suma de lei, inregistrate in rosu» si care este documentul primar care a stat la baza acestei inregistrari ?

4.Raspuns : Este o nota contabila de anulare a unei operatiuni contabile anterioare eronata.

Punct de vedere organe de control: In timpul controlului , organele de inspectie fiscala nu au gasit in evident a contabila o nota contabila cu inregistrarea «Cont 601 (cheltuieli cu materii prime) = cont 455 (asociati conturi curente) cu suma de lei, inregistrate in negro » si nici documentul primar care a stat la baza acestei inregistrari , care sa justifice efectuarea unei operatiuni de stornare ,conform prevederilor art.6 , alin (I) si (2) din Legea 82/1991 republicata .

5.Intrebare:Cum explicati neanregistrarea in jumalele pentru vanzari si deconturile de TVA a facturilor fiscale nr...../11.02.2009 , in valoare total a de lei, din care TVA lei, nr...../12.09.2008 , in valoare totala de lei , din care TVA lei si

nr...../13.02.2009 , in valoare totala de lei, din care TVA lei, emise catre SC SRL?

5.Raspuns : Facturile respective au fost anulate pentru ca ulterior s-au facut consumurile reale de ingrasaminte si insecticide in SC SRL in cadrul productiei neterminate , iar diferentele la produsele respective au fost facturate catre SC SRL astfel: facturile 8689=....., lei (uree); 8691=..... lei (insecticide), 8692=5861.....84 lei(insecticide) , facturi inregistrate in contabilitatea celor doua firme si prezentate organului de control.

Punct de vedere organe de control :In timpul verificarii , organele de inspectie fiscala au constata ca facturile fiscale respective erau valide si nu anulate, dupa cum se poate vedea din fotocopiiile atasate si au fost incasate conform fotocopiiilor extraselor de cont BCR din data de 11,12 si 13 februarie 2009 anexate(anexele 19,21 si 23)

Incasarea prin banca a facturilor mai sus mentionate poate fi asimilata si incasarii unui avans , situatie in care agentul economic era obligat sa calculeze si inregistreze TVA conform prevederilor art. 134 indice 2, alin(2), lit.b), care prevede urmatoarele :

"Prin derogare de la prevederile alin.(l) , exigibilitatea taxei intervine:

b) la data la care se incaseaza avansul , pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator Avansurile reprezinta plata partiala sau integral a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuate inainte de data livrarii sau prestarii acestora."

In plus , chiar daca facturile mentionate mai sus au fost anulate si emise alte facturi , acestea nu au fost inregistrate in evidenta contabila , jurnalele pentru vanzari si deconturile de TVA aferente perioadei verificate si pentru care se solicita rambursarea de TVA.

6.Intrebare: Cum explicati neanregistrarea in jumalele pentru vanzari si deconturile de TV A a facturilor fiscale nr...../01.10.2008 , in valoare total a de lei, din care TVA lei, emisa catre SC SRL si nr...../28.02.2009 in valoare totala de lei, din care TVA lei emisa catre SC SRL?

6.Raspuns : Sunt omisiuni de moment inregistrările efectuându-se in lunile urmatoare

Punct de vedere organe de control: Contribuabilul a recunoscut omisiunea , respectiv neanregistrarea TVA aferenta .

7.Intrebare :Cum explicati faptul ca veniturile obtinute din vanzarea marfurilor inregistrate in cont 707 «Venituri din vanzarea marfurilor» sunt mai mici decat cheltuielile cu marfurile , inregistrate in cont 607 « cheltuieli cu marfurile » in perioada 01.09.2008-28.02.2009, cu suma de lei?

7.Raspuns :In unitate se aprovizioneaza centralizat si materii prime si marfuri , dupa receptionare se transfera la magazinele proprii , se vand ca atare sau se consuma in productie existand riscul confuziei intre marfuri si materii prime .

Au fost operate perisabilitatile si scazamintele legale perioadei anterioare fara sa existe un proces verbal de constatare de diferente materiale

Punct de vedere organe de control :Contribuabilul nu a prezentat documente justificative pentru perisabilitati si scazaminte legale conform HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , titlul VI , pct.6 indice 1 , alin.(8) si (9) si nu s-au gasit note contabile care sa reflecte scaderea din gestiune a perisabilitatilor sau marfurilor degradate .

8.Intrebare :Cum explicati neconcordanța dintre sumele reprezentand TVA deductibila si TVA colectata inscrise in deconturile de TVA depuse la AFP pentru Contribuabilii Mijlocii si cele din jumalele pentru vanzari si cumparari , pe de o parte si

neconcordanta dintre sumele de TVA colectata si deductibila din jurnalele de vanzari si cumparari si cele din balantele de verificare (rulajele in luna) , pe de alta parte?

8.Raspuns :Exista situatii cand se fac inregistrari contabile in luna si dupa depunerea deconturilor de TVA si s-au omis neintentionat sa se corecteze deconturile prin cereri si s-au corectat din proprie initiativa in lunile urmatoare.

Punct de vedere organe de control: Pe intreaga perioada supusa verificarii nu s-au gasit corecturi ale erorilor materiale in deconturile de TVA depuse la AFP pentru Contribuabili Mijlocii.

9. **Intrebare** :Daca mai aveti ceva de adaugat ?

9. **Raspuns** :La primirea actului de control vom inregistra in contabilitatea firmei conform masurilor impuse privitoare la deductibilitatea cheltuielilor , vom redimensiona din proprie initiativa cheltuielile deductibile fiscal si vom recalcula din oficiu obligatiile aferente conform prevederilor legale si constatarilor organelor de inspectie fiscala.

Punct de vedere organe de control: Prin raspunsul formulat la intrebarea nr.9 organele de control constata ca contribuabilul este de acord si isi insuseste constatările controlului si influentele lor fiscale.

In concluzie organele de inspectie fiscala considera ca explicatiile agentului economic nu sunt temeinice si suma de, lei nu are drept de rambursare.

III. Organele de revizuire, având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă în susținerea contestației, susținerile organelor de inspectie fiscala, actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, rețin:

SC SRL are sediul social in municipiul, str. si se identifica prin CUI RO, Nr. inregistrare la ORC Teleorman

*

Potrivit documentelor care formeaza dosarul cauzei, urmare sesizarii penale intocmita de AIF Teleorman nr./29.06.2009, a fost constituit dosarul penal nr. 4P/2009.

Solutia adoptata de Parchetul de pe langa Judecatoria in acest dosar a fost: scoaterea de sub urmarirea penala a invinuitei, solutie adoptata prin Ordonanta de scoatere de sub urmarire penala din data de 04 noiembrie 2010.

In cauza, expert contabil si consultant fiscal, a fost desemnat prin Ordonanta din data de 29.04.2010, a Serviciului Cercetari Penale din cadrul Inspectoratului de Politie Teleorman, sa efectueze o expertiza contabila in dosarul nr. 4/P/2009, expertiza contabila in cauza fiind anexata la dosarul cauzei.

In baza acestei expertize, expert contabil a concluzionat urmatoarele:

situatia solutionarii cererii de rambursare a decontului din luna februarie 2009 este urmatoarea:

TVA solicitat la rambursare lei;

TVA fara drept de rambursare lei

TVA cu drept de rambursare lei.

De asemenea, in cauza a fost intocmita si opinia separata la raportul de expertiza contabila intocmit de(opinie separata anexata de asemenea la dosarul cauzei).

Astfel, avandu-se in vedere prevederile pct. 10.8 din OPANAF nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata(procedura in vigoare la data depunerii contestatiei), *"La solutionarea contestatiei, organele de solutionare se vor pronunta si in raport de motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala, neincepere sau*

incetare a urmaririi penale, precum si a expertizelor efectuate in cauza, in masura in care acestea se regasesc la dosarul contestatiei", prevedere procedurala preluata de pct. 10.4 din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata(procedura in vigoare la data solutionarii contestatiei), potrivit careia:"La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale".

*

a). In ceea ce priveste TVA in suma de lei, TVA reprezentand contravaloare achizitii produse alimentare.

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a se pronunța asupra legalității și temeiniciei măsurii adoptata de organele de inspectie fiscala, care au incadrat ca fara drept de rambursare aceasta suma de lei, reprezentand TVA.

In fapt, potrivit actului de control atacat, in luna noiembrie 2008 agentul economic a achizitionat cu factura fiscala nr./26.11.2008, de la SC SRL, 4000 kg. orez si 10.000 kg zahar, in valoare totala de lei, din care TVA lei (anexa nr. 10).

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca pentru bunurile achizitionate cu factura mai sus mentionata , contribuabilul nu a prezentat nota de intrare receptie in gestiune, acestea fiind inregistrate pe cheltuieli in baza bonului de consum fara numar din data de 30.11.2008 (anexa nr.11).

Reprezentantii AIF Teleorman mentioneaza ca bunurile respective nu au fost achizitionate in scopul operatiunilor sale taxabile, neregasindu-se in produsele finite produse de contribuabil, desi au fost inregistrate pe cheltuieli, organele de control stabilind ca petenta a incalcat prevederile art. 145, alin. 2, litera a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, drept pentru care, au respins de la rambursare suma de lei, consituind-o in TVA suplimentar de plata.

Contestatoarea nu a fost de acord cu masura adoptata de organele de inspectie fiscala, prin contestatie mentionand ca o parte din aceste produse au fost puse in vanzare si TVA-ul aferent a fost colectat si compensat cu cel deductibil stabilit de catre organul de control, iar o parte din produsele alimentare au fost introduse in productia proprie, care prin vanzarea produselor finite s-a colectat TVA, considerand astfel ca nu au fost incalcate prevederile art. 145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003.

Referitor la acest capat de cerere, din expertiza contabila aflata la dosarul cauzei, se pot retine urmatoarele:

Societatea(petitionara) este in posesia facturilor fiscale care contin toate informatiile prevazute de art 155 alin. (5) din legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In data de 30.11.2008 bunurile au fost inregistrate ca stocuri in evidenta contabila a societatii (cont 371 " marfuri ") .

In ceea ce priveste neintocmirea Notei de receptie la intrarea in gestiune a bunurilor achizitionate precizam ca aceasta nu era obligata sa intocmesca acest document intrucat nu se regasea in nici una din situatiile in care normele de completare a Notei de receptie impun imperativ intocmirea acestui document de receptie astfel :

- bunurile cuprinse in factura nu faceau parte din gestiuni diferite;
- bunurile nu erau primite spre prelucrare, in custodie sau pastrare;
- bunurile nu sosisera neinsotite de documentele de livrare;
- bunurile intrau intr-o gestiune la care evidenta se tinea la pret de achizitie .

Societatea a intocmit receptia pe baza facturii ceea ce este legal, a se vedea in acest sens Normele de intocmire si utilizare a formularelor financiar contabile aprobate prin OMFP nr. 1850/2004)

Observand activitatea principala si activitatile secundare inscise in statut rezulta ca societatea fabrica produse in care se regasesc ca materii prime bunurile aprovizionate prin facturile de mai sus.Pentru edificare se pot enumera unele din produsele in care se regasesc sau se folosesc bunurile respective astfel :

orez -la mezeluri ;

zahar si ulei - la specialitatile produse de fabrica de paine, ulei, orez, zahar la cantina pentru prepararea hranei ;

Simpla lectura a retetei de fabricatie a unor specialitati de panificatie din luna noiembrie 2008, probeaza cele de mai sus. faina alba, drojdie,sare,apa,zahar,ulei.

Ne-am depasi insa competenta daca am analiza consumurile specifice la produsele fabricate de catre SC SRL pentru a concluziona ce cantitate din bunurile aprovizionate cu facturile nr/26.11.2008 si nr/26.11.2008 a fost incorporata in produsele finite si ce cantitati sau vandut ca atare prin magazinele proprii de desfacere, dar nici nu consideram necesara aceasta expertiza tehnica intrucat organul fiscal a respins deductibilitatea TVA in baza unor simple afirmatii si anume "bunurile nu au fost aprovizionate in scopul operatiunilor sale taxabile" intrucat si sau' 'nu se regasesc in produse finite obtinute in procesul de productie" iar noi am demonstrat mai sus contrariul.

Cele de mai sus ne determina sa concluzionam ca organul de control nu aduce probe care sa ateste ca societatea a incalcat prevederile art 145 alin 2 lit a). "

Totodata, din opinia separata la Raportul de expertiza contabila, se retin urmatoarele: expertul contabil parte este de acord cu constatarea expertului desemnat, cu precizarea ca o parte din marfurile aferente celor doua facturi au intrat in productie, unde s-a platit si un TVA suplimentar(faina, zahar, ulei etc), in aceasta speta organul de control fiscal a fost depasit si neprofesional din pacate dovedind un evident exces de zel.

Avandu-se in vedere argumentele prezentate de parti si tinandu-se cont si de expertiza contabila, respectiv opinia separata la aceasta, existente la dosarul cauzei, organele de solutionare retin ca neclara starea de fapt fiscala, avand in vedere urmatoarele:

-petitionara, desi sustine ca o parte din aceste produse au fost puse in vanzare si TVA-ul aferent a fost colectat si compensat cu cel deductibil stabilit de catre organul de control, iar o parte din produsele alimentare au fost introduse in productia proprie, aceste simple afirmatii **neprobate** de contestatoare, nu pot constitui argumente pentru solutionarea favorabila a cauzei, ele participand doar la incertitudinea starii de fapt fiscale;

-in sensul acestor mentiuni este de retinut ca petenta are obligatia de a motiva argumentariile inscise in contestatie, respectiv de a aduce documente doveditoare in sensul acestor afirmatii;

-insa, desi putea face uz de acest drept procedural, in timpul inspectiei fiscale, la data depunerii contestatiei, sau ulterior acesteia(pana la solutionarea contestatiei), petenta nu a depus in ajutorul contestatiei aceste documente doveditoare;

-in aceeasi masura, in pastrarea neclaritatii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala, mentioneaza ca, aceste bunuri nu se regasesc in produsele finite

produse de contribuabil(rapoarte de fabricatie), fara insa sa dovedeasca aceasta argumentare(neinscrisa in RIF, regasita doar in referatul motivat);

-de asemenea, organele de revizuire au retinut ca argumentul organelor de inspectie fiscala regasit in invocarea efectuării inventarierii intregului patrimoniu al societatii(**pe parcursul derularii inspectiei fiscale**), cu concluzia posibilelor venituri neinregistrate ori a unor lipsuri in gestiune, **nu este relevant**, retinandu-se faptul ca perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.09.2008-28.02.2009, iar inventarierea s-a efectuat in luna aprilie 2009(-la data de 30.04.2009-data ulterioara perioadei verificata-inventariere dispusa de AIF Teleorman prin Dispozitia de masuri nr./10.04.2009);

-in ceea ce priveste mentiunile inscrise in expertiza contabila , respectiv opinia separata la aceasta, este de retinut ca si argumentele prezentate in aceste inregistrari nu pot contribui la clarificarea starii de fapt fiscale, deoarece:

-desi se enumera "*pentru edificare*" unele din produsele in care se regasesc sau se folosesc bunurile respective astfel :

orez -la mezeluri ;zahar si ulei - la specialitatile produse de fabrica de paine, ulei, orez, zahar la cantina pentru prepararea hranei, simpla lectura a unor retete de fabricatie a unor specialitati de panificatie din luna noiembrie 2008, nu poate proba faptul ca orezul si zaharul(in cantitatile mentionate) au intrat in procesul de productie in perioada supusa inspectiei fiscale, neputandu-se proba ca sunt destinate in folosul operatiunilor taxabile ale petitionarei;

-au fost retinute(in pastrarea neclaritatii) si sustinerile expertului contabil potrivit caruia, citam: "*Ne-am depasi insa competenta daca am analiza consumurile specifice la produsele fabricate de catre SC SRL*";

-in acest sens, simpla asociere intre obiectul de activitate desfasurat de petenta si produsele achizitionate(orez si zahar), in lipsa dovezilor, nu poate constitui argumentare certa că acestea sunt destinate in folosul operatiunilor taxabile ale petitionarei.

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, în care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...]

Totodată potrivit principiului "*orice lucru supus judecăţii trebuie să fie dovedit*", cauzei îi sunt incidente şi prevederile art. 64 şi art. 65 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, în care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 64

Forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile

Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal.

[...]

Astfel, in ceea ce priveste solutia care urmeaza sa fie adoptata cauzei ii sunt incidente prevederile art. 216 alin.(3), art. 216 alin.(3¹) si art. 218 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispozitiile cuprinse pct.-ele 12.6-12.8 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, dispozitii preluate in esenta(dupa abrogarea OPANAF nr. 519/2005), în pct.-ele 11.5-11.7 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala;

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificarile și completările ulterioare;

[...]

ART. 216

Solutii asupra contestatiei

[...]

(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

[...]

ART. 218

Comunicarea deciziei și calea de atac

[...]

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.

[...]

*Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată(M.O. nr. 893/06.10. 2005);

[...]

12.6. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

12.7. Decizia de desființare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

[...]

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

*Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr. 380/31.05.2011);

[...]

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

În condițiile arătate, obiectivul la care trebuie să răspundă AIF Teleorman urmare soluției care urmează să fie adoptată în cauză este: clarificarea concluziei potrivit căreia o parte din bunurile achiziționate (orez și zahăr), au fost sau nu puse direct în vânzare, respectiv cealaltă parte au intrat sau nu în procesul de producție.

Avându-se în vedere argumentele de fapt și de drept prezentate, urmează să fie desființată Decizia de impunere nr./2009 pentru suma de lei;

b). În ceea ce privește TVA în suma de lei, TVA reprezentând contravaloare achiziției produse alimentare.

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a se pronunța asupra legalității și temeiniciei măsurii adoptate de organele de inspecție fiscală, care au încadrat ca fără drept de rambursare aceasta suma de lei, reprezentând TVA.

In fapt, potrivit actului de control atacat, în luna noiembrie 2008 agentul economic a achiziționat cu factura fiscală nr. 2001546/26.11.2008, de la SC SRL, 10.008 l ulei, în valoare totală de lei, din care TVA, lei (anexa nr. 12).

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru bunurile achiziționate cu factura mai sus menționată, contribuabilul nu a prezentat nota de intrare recepție în gestiune, acestea fiind înregistrate pe cheltuieli în baza bonului de consum fără număr din data de 30.11.2008 (anexa nr.13).

Reprezentanții AIF Teleorman menționează că bunurile respective nu au fost achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile, neregăsindu-se în produsele finite produse de contribuabil, deși au fost înregistrate pe cheltuieli, organele de control stabilind că petenta a încălcat prevederile art. 145, alin. 2, litera a) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care, au respins de la rambursare suma de lei, constituind-o în TVA suplimentar de plată.

Contestatoarea nu a fost de acord cu masura adoptata de organele de inspectie fiscala, prin contestatie mentionand ca o parte din aceste produse au fost puse in vanzare si TVA-ul aferent a fost colectat si compensat cu cel deductibil stabilit de catre organul de control, iar o parte din produsele alimentare au fost introduse in productia proprie, care prin vanzarea produselor finite s-a colectat TVA, considerand astfel ca nu au fost incalcate prevederile art. 145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003.

Referitor la acest capat de cerere, din expertiza contabila aflata la dosarul cauzei, se pot retine urmatoarele:

Societatea(petitionara) este in posesia facturilor fiscale care contin toate informatiile prevazute de art 155 alin. (5) din legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In data de 30.11.2008 bunurile au fost inregistrate ca stocuri in evidenta contabila a societatii (cont 371 " marfuri ") .

In ceea ce priveste neintocmirea Notei de receptie la intrarea in gestiune a bunurilor achizitionate precizam ca aceasta nu era obligata sa intocmesca acest document intrucat nu se regasea in nici una din situatiile in care normele de completare a Notei de receptie impun imperativ intocmirea acestui document de receptie astfel :

- bunurile cuprinse in factura nu faceau parte din gestiuni diferite;*
- bunurile nu erau primite spre prelucrare, in custodie sau pastrare;*
- bunurile nu sosisera neinsotite de documentele de livrare;*
- bunurile intrau intr-o gestiune la care evidenta se tinea la pret de achizitie .*

Societatea a intocmit receptia pe baza facturii ceea ce este legal, a se vedea in acest sens Normele de intocmire si utilizare a formularelor financiar contabile aprobate prin OMFP nr. 1850/2004)

Observand activitatea principala si activitatile secundare inscise in statut rezulta ca societatea fabrica produse in care se regasesc ca materii prime bunurile aprovizionate prin facturile de mai sus.Pentru edificare se pot enumera unele din produsele in care se regasesc sau se folosesc bunurile respective astfel :

orez -la mezeluri ;

zahar si ulei - la specialitatile produse de fabrica de paine, ulei, orez, zahar la cantina pentru prepararea hranei ;

Simpla lectura a retetei de fabricatie a unor specialitati de panificatie din luna noiembrie 2008, probeaza cele de mai sus. faina alba, drojdie,sare,apa,zahar,ulei.

Ne-am depasi insa competenta daca am analiza consumurile specifice la produsele fabricate de catre SC SRL pentru a concluziona ce cantitate din bunurile aprovizionate cu facturile nr/26.11.2008 si nr/26.11.2008 a fost incorporata in produsele finite si ce cantitati sau vandut ca atare prin magazinele proprii de desfacere, dar nici nu consideram necesara aceasta expertiza tehnica intrucat organul fiscal a respins deductibilitatea TVA in baza unor simple afirmatii si anume "bunurile nu au fost aprovizionate in scopul operatiunilor sale taxabile" intrucatsau' 'nu se regasesc in produse finite obtinute in procesul de productie" iar noi am demonstrat mai sus contrariul.

Cele de mai sus ne determina sa concluzionam ca organul de control nu aduce probe care sa ateste ca societatea a incalcat prevederile art 145 alin 2 lit a). "

Totodata, din opinia separata la Raportul de expertiza contabila, se retin urmatoarele: expertul contabil parte este de acord cu constatarea expertului desemnat, cu precizarea ca o parte din marfurile aferente celor doua facturi au intrat in productie, unde s-a platit si un TVA suplimentar(faina, zahar, ulei etc), in aceasta speta organul de control fiscal a fost depasit si neprofesional din pacate dovedind un evident exces de zel.

Avandu-se in vedere argumentele prezentate de parti si tinandu-se cont si de expertiza contabila, respectiv opinia separata la aceasta, existente la dosarul cauzei, organele de solutionare retin ca neclara starea de fapt fiscala, avand in vedere urmatoarele:

-petitionara, desi sustine ca o parte din aceste produse au fost puse in vanzare si TVA-ul aferent a fost colectat si compensat cu cel deductibil stabilit de catre organul de control, iar o parte din produsele alimentare au fost introduse in productia proprie, aceste simple afirmatii **neprobate** de contestatoare, nu pot constitui argumente pentru solutionarea favorabila a cauzei, ele participand doar la incertitudinea starii de fapt fiscale;

-in sensul acestor mentiuni este de retinut ca petenta are obligatia de a motiva argumentariile inscrise in contestatie, respectiv de a aduce documente doveditoare in sensul acestor afirmatii;

-insa, desi putea face uz de acest drept procedural, in timpul inspectiei fiscale, la data depunerii contestatiei, sau ulterior acesteia(pana la solutionarea contestatiei), petenta nu a depus in ajutorul contestatiei aceste documente doveditoare;

-in aceeasi masura, in pastrarea neclaritatii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala, mentioneaza ca, aceste bunuri nu se regasesc in produsele finite produse de contribuabil(rapoarte de fabricatie), fara insa sa dovedeasca aceasta argumentare(neinscrisa in RIF, regasita doar in referatul motivat);

-de asemenea, organele de revizuire au retinut ca argumentul organelor de inspectie fiscala prin invocarea efectuarii inventarierii intregului patrimoniu al societatii(**pe parcursul derularii inspectiei fiscale**), cu concluzia posibilelor venituri neinregistrate ori a unor lipsuri in gestiune, **nu este relevant**, retinandu-se faptul ca perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.09.2008-28.02.2009, iar inventarierea s-a efectuat in luna aprilie 2009(-la data de 30.04.2009-data ulterioara perioadei verificate- inventariere dispusa de AIF Teleorman prin Dispozitia de masuri nr./10.04.2009);

-in ceea ce priveste mentiunile inscrise in expertiza contabila , respectiv opinia separata (la aceasta), este de retinut ca si argumentele prezentate in acestea nu pot contribui la clarificarea starii de fapt fiscale, deoarece:

-desi se enumera "*pentru edificare*" unele din produsele in care se regasesc sau se folosesc bunurile respective astfel :

orez -la mezeluri ;zahar si ulei - la specialitatile produse de fabrica de paine, ulei, orez, zahar la cantina pentru prepararea hranei ;

-simpla lectura a unor retete de fabricatie a unor specialitati de panificatie din luna noiembrie 2008, nu poate proba faptul ca uleiul(in cantitatea mentionata) a intrat in procesul de productie in perioada supusa inspectiei fiscale, neputandu-se proba ca sunt destinate in folosul operatiunilor taxabile ale petitionarei;

-au fost retinute(in pastrarea neclaritatii) si sustinerile expertului contabil potrivit caruia, citam: "*Ne-am depasi insa competenta daca am analiza consumurile specifice la produsele fabricate de catre SC SRL*";

-in acest sens, simpla asociere intre obiectul de activitate desfasurat de petenta si produsele achizitionate(ulei), in lipsa dovezilor, nu poate constitui argumentare certa ca acestea sunt destinate in folosul operatiunilor taxabile ale petitionarei.

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiata pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...]

Totodată potrivit principiului "*orice lucru supus judecăţii trebuie să fie dovedit*", cauzei îi sunt incidente şi prevederile art. 64 şi art. 65 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, în care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificările şi completările ulterioare;

[...]

ART. 64

Forta probantă a documentelor justificative şi evidentelor contabile

Documentele justificative şi evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există şi alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele şi faptele care au stat la baza declaraţiilor sale şi a oricăror cereri adresate organului fiscal.

[...]

Astfel, în ceea ce priveşte soluţia care urmează să fie adoptată cauzei îi sunt incidente prevederile art. 216 alin.(3), art. 216 alin.(3¹) şi art. 218 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, coroborate cu dispoziţiile cuprinse pct.-ele 12.6-12.8 din Ordinul Preşedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, dispoziţii preluate în esenţă (după abrogarea OPANAF nr. 519/2005), în pct.-ele 11.5-11.7 din Ordinul Preşedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală;

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificările şi completările ulterioare;

[...]

ART. 216

Soluţii asupra contestaţiei

[...]

(3) Prin decizie se poate desfiinţa total sau parţial actul administrativ atacat, situaţie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluţionare.

(3¹) Soluţia de desfiinţare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestaţiei pentru care s-a pronunţat soluţia de desfiinţare.

[...]

ART. 218

Comunicarea deciziei şi calea de atac

[...]

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.

[...]

**Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 893/06.10. 2005);*

[...]

12.6. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

[...]

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

**Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr. 380/31.05.2011);*

[...]

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

În condițiile arătate, obiectivul la care trebuie să răspundă AIF Teleorman urmare soluției care urmează să fie adoptată în cauză este: clarificarea concluziei potrivit căreia o parte din cantitatea achiziționată de ulei a fost sau nu pusă direct în vânzare, respectiv cealaltă parte a intrat sau nu în procesul de producție.

Avându-se în vedere argumentele de fapt și de drept prezentate, urmează să fie desființată Decizia de impunere nr./2009 pentru suma de lei;

c). suma de lei, TVA considerat de organul de inspecție fiscală nedeductibilă, suma menționată în factura fiscală nr./04.12.2008, reprezentând contravaloare scurte London;

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a se pronunța asupra legalității și temeiniciei măsurii adoptate

de organele de inspectie fiscala, care au stabilit suplimentar la control TVA in suma de lei.

In fapt, asa cum se retine din actul de control atacat, in luna decembrie 2008 agentul economic a achizitionat cu factura fiscala nr. /04.12.2008, de la SC SRL Bucuresti, 4.495 scurte London, in valoare totala de lei, din care TVA lei (anexa nr.14). Bunurile respective au fost inregistrate in contul 303-obiecte de inventar cu nota contabila nr..... /31.01.2009 , pentru care asa cum precizeaza organele de inspectie fiscala, petenta nu a prezentat nota de intrare receptie in gestiune.

Avand in vedere faptul ca produsele mentionate nu au fost achizitionate in scopul operatiunilor sale taxabile, neputand fi justificata necesitatea aprovizionarii lor, organele de control au constatat ca au fost incalcate prevederile art. 145, alin. 2, litera a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, drept pentru care pentru suma de lei, au considerat ca nu se poate exercita dreptul de deducere si au constituit aceasta suma ca TVA suplimentar la control.

Contestatoarea mentioneaza ca suma de lei din care TVA lei, a fost inregistrata in contul 303, obiecte de inventar, cu scopul de a fi folosite ca reclama si publicitate, o data cu distribuirea de produse finite, deci petenta considera ca nu au fost incalcate prevederile art. 145 alin.(2) din Codul fiscal;

Referitor la acest capat de cerere, din expertiza contabila aflata la dosarul cauzei, se pot retine urmatoarele:

"Receptia s-a efectuat pe baza facturii, neexistand o norma imperativa care sa oblige societatea sa fac receptia pe baza NIR, iar inregistrarea in contul 303 " Obiecte de inventar " este corecta.

In ceea ce priveste faptul ca bunurile nu au fost achizitionate in scopul operatiunilor sale taxabile consideram necesare urmatoarele precizari ;

Organul de control face o aplicare restrictiva a prevederilor art 145 alin 2 lit a, intrucat respinge sustinerile societatii ca bunurile au fost achizitionate in scop de reclama si publicitate.

Consideram ca organul de control este in eroare atunci cand cere societatii sa prezinte documente si sa probeze efectuarea actiunii de reclama si publicitate fara sa observe insa ca la data controlului societatea efectuase un prim pas pentru demararea acestei actiunii si anume achizitionase bunurile inscrise in factura nr.....04.12.2008.

Faptul ca la data controlului bunurile figurau in contul de stocuri, nefiind date in consum face deasemenea inaplicabile prevederile art 21 alin 2) indice 1, lit d) din Codul fiscal pe care, organul de control le invoca intrucat acestea se refera la deductibilitatea cheltuielilor de reclama si publicitate la calculul impozitului pe profit, ceea ce nu este cazul in expertiza noastra .

Bunurile sunt inscriptionate cu sigla societati ceea ce probeza inca o data ca societatea preconiza sa le utilizeze in actiunea de reclama si publicitate.

In baza celor de mai sus se ridica intrebarea daca societatea era in drept sa deduca TVA pentru bunurile achizitionate care se vor folosi intr-o actiune de reclama si publicitate care se va finaliza in viitor.

Vom aduce in sprijinul unui raspuns afirmativ prevederi din legislatia fiscala nationala si jurisprudenta Comisiei europene , astfel :

Art ; 145 (2) din Codul fiscal prevede

"Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor , daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni;

a) operatiuni taxabile".

Sintagma destinate utilizarii conduce la concluzia ca si utilizarea acestora pentru o actiune viitoare taxabila este acceptata de legiuitor .

Deasemenea la pct. 45 (I) din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede :

"In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147 alin. (2) din Codul fiscal. Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice".

Am facut trimitere la prevederile art. 145(4) , care par ca nu au aplicabilitate directa in speta expertizata, intrucat probeaza vointa legiuitorului roman de a permite deducerea TVA chiar si in cazul unei intentii de desfasurare in viitor a unei activitati taxabile ,bineanteles proband demararea acestei activitatii.

Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

In cazul C- 37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile.

Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile (paragr. 20 din hotarare).

Din jurisprudenta prezentata rezulta explicit permisivitatea acceptata de organul de jurisdictie european in acordarea deductibilitatii TVA chiar si in conditiile unui esec al actiunii (investitiei) viitoare, bineanteles in conditiile lipsei de culpa a contribuabilului in caz de nereusita.

In baza celor de mai sus consideram ca SC SRL era in drept sa deduca TVA inscrisa in factura nr.04.12.2008 in valoare de lei, din care TVA lei intrucat societatea probeza intentia de a utiliza bunurile respective int-o actiune viitoare de reclama si publicitate chiar prin achizitia subelor inscriptionate cu sigla societatii.

Bunurile au fost receptionate si figureaza in conturile de stocuri ale societatii .

Concluzie obiectiv

TVA inscrisa in facturile nr26.11.2008, factura nr.26.11.2008 si factura nr.....04.12.2008 este deductibila fiscal intrucat bunurile achizitionate si inscrise in facturile respective ,sunt destinate utilizarii de catre societate in folosul unor operatiuni taxabile.

Bunurile au fost receptionate si inregistrate in contabilitate cu respectarea prevederilor OMFP 1752/2005 ,cu modificarile si completarile ulterioare."

In ceea ce priveste concluziile expertului parte, organele de solutionare au retinut urmatoarele argumente(neconcludente insa in fundamentarea solutiei adoptata):

"Expertul parte este de acord cu motivatia expertului, TVA-ul deductibil calculat de societate fiind corect si pe baze legale, cu precizarea ca in situatia de fata, organul de control fiscal a dat dovada de formalism excesiv, ceea ce reprezinta tot exces de zel, actiune de altfel repretabila si la precedentele constatari"

Totodata, organele de solutionare au retinut si argumentele prezentate de reprezentantii AIF Teleorman in Punctul de vedere fata de constatările formulate de expertul si opinia separata a expertului parte, potrivit carora:

"...avand in vedere in primul rand specificul activitatii desfasurate de SC SRL - " Productia si conservarea carnii" -consideram ca cele 4.495 bucati scurte London nu au fost folosite in scop de reclama si publicitate din urmatoarele motive:

-nu s-au prezentat documente justificative din care sa rezulte ca utilizarea scurtelor s-a facut in scop de reclama si publicitate, nici in timpul inspectiei fiscale, nici in vederea sustinerii contestatiei;

-nu au fost prezentate contracte scrise cu furnizorii pentru costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare conform prevederilor art. 21 alin.(2) indice 1 lit. d). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

-nu s-au acordat in cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru incercarea produselor si demonstratii la punctele de vanzare(intrucat acestea nu sunt produse rezultate din activitatea firmei);

-efortul financiar al contribuabilului in suma totala de lei, este foarte mare raportat la profitul obtinut in anul 2008 in suma de 142.089,53 lei;

Posibilitatea de a demonstra ca achizitia a 4.495 scurte London s-a efectuat in scopul unei actiuni viitoare s-a epuizat, intrucat la inventarierea patrimoniului efectuata la 30.04.2009, acestea nu figurau pe listele de inventar si nici nu s-au prezentat documente justificative referitoare la destinatia acestora astfel incat sa rezulte ca au fost utilizate in scopul operatiunilor taxabile. "

Avandu-se in vedere argumentele prezentate de parti si tinandu-se cont si de expertiza contabila, respectiv opinia separata la aceasta, existente la dosarul cauzei, organele de solutionare retin ca neclara starea de fapt fiscala, avand in vedere urmatoarele:

-intradevar, primul pas in derularea unei posibile actiuni publicitare, prin intermediul(utilizarea) acestor scurte London, ar fi achizitia acestora;

-totodata au retinut ca petitionara nu a dovedit efectiv, faptul ca aceste bunuri au fost achizitionate si folosite in scop publicitar, neanexand la contestatie documentele justificative doveditoare, neuzarea de acest drept procedural neinlaturand insa posibilitatea ca starea de fapt reala sa fie cea descrisa de petenta;

*-in acelasi timp, organele de revizuire au retinut ca achizitia s-a efectuat in luna decembrie 2008, iar perioada supusa inspectiei fiscale(01.09.2008-28.02.2009), se opreste la data de 28.02.2008 (2 luni de la achizitia acestor bunuri), neputandu-se exclude folosirea acestora in scopuri publicitare **ulterior acestei perioade;***

-in ceea ce priveste invocarea de catre organele de inspectie fiscala a rezultatelor inventarierii efectuata la 30.04.2009, organele de solutionare retin ca irelevante aceste rezultate, avandu-se in vedere faptul ca aceasta operatiune(inventarierea), s-a efectuat in afara perioadei supusa inspectiei fiscale;

- de asemenea, organele de solutionare au constatat faptul ca desi obiectivele inspectiei fiscale vizeaza exclusiv TVA, organele de inspectie fiscala motiveaza concluziile vizand nedeductibilitatea TVA de prevederile art. 21 alin.(2) indice 1 lit.) d din Codul fiscal, prevederi care vizeaza exclusiv cheltuielile care stau la determinarea impozitului pe profit;

-in aceeași masura, atunci când leagă destinația utilizării în scopul operațiunilor taxabile ale petiționarei de specificul activității desfășurate de petenta, organele de inspecție fiscală, reduc nejustificat activitatea desfășurată de aceasta la " Producția și conservarea carniilor", în condițiile în care potrivit actului de control atacat, Cap. II -date despre contribuabil, activitatea principală desfășurată de petenta este Producția și conservarea carniilor -cod CAEN, **petiționara desfășurând însă și următoarele activități secundare:**

-....

In drept, cauzei îi sunt aplicabile prevederile 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...]

Totodată potrivit principiului "orice lucru supus judecății trebuie să fie dovedit", cauzei îi sunt incidente și prevederile art. 64 și art. 65 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidentelor contabile

Documentele justificative și evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

[...]

Astfel, în ceea ce privește soluția care urmează să fie adoptată cauzei îi sunt incidente prevederile art. 216 alin.(3), art. 216 alin.(3¹) și art. 218 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile cuprinse pct.-ele 12.6-12.8 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, dispoziții preluate în esență (după abrogarea OPANAF nr. 519/2005), în pct.-ele 11.5-11.7 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală;

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificarile și completările ulterioare;

[...]

ART. 216

Solutii asupra contestatiei

[...]

(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.*

(3[^]1) *Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.*

[...]

ART. 218

Comunicarea deciziei și calea de atac

[...]

(3) *În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.*

[...]

*Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 893/06.10. 2005);

[...]

12.6. *În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

12.7. *Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

[...]

12.8. *Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.*

[...]

*Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr. 380/31.05.2011);

[...]

11.5. *În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

11.6. *Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

11.7. *Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.*

[...]

In conditiile aratate, obiectivul la care trebuie sa raspunda AIF Teleorman urmare solutiei care urmeaza sa fie adoptata in cauza este: clarificarea concluziei potrivit careia ulterior perioadei supusa inspectiei fiscale, achizitiile bunurilor in cauza(scurte London), s-au materializat/sau nu in activitati cu scop publicitar.

Urmează să fie desfiintata Decizia de impunere nr.2009, pentru suma de lei reprezentand TVA suplimentar de plata.

d). Referitor la TVA in suma de lei, aferent NC/30.09.2008;

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a se pronunța asupra legalității și temeiniciei măsurii adoptate de organele de inspectie fiscala, care au stabilit suplimentar la control TVA in suma de lei.

In fapt, potrivit actului de control atacat, in luna septembrie 2008, agentul economic cu nota contabila nr./30.09.2008 (anexa nr.15) cuprinsa in Registrul Jurnal aferent lunii septembrie 2008 la pozitia 16, pagina 4 (anexa nr.16), a efectuat urmatoarea operatiune contabila:

"cont 601(cheltuieli cu materii prime) = cont 455(asociati conturi curente) cu suma de **lei in rosu**"

Operatiunea mai sus prezentata nu respecta functionarea conturilor respective conform OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directivele europene. Operatiunea corecta(potrivit organelor de inspectie fiscala) era urmatoarea:

"cont 601(cheltuieli cu materii prime) = cont 301(materii prime) cu suma de **lei in rosu**".

Asa cum a fost reflectata in contabilitate operatiunea respectiva(mentioneaza reprezentantii AIF Teleorman) reprezinta o diminuare a cheltuielilor cu consumurile de materii prime, concomitent cu diminuare a aporturilor efectuate de asociatul unic, respectiv o distribuire de bunuri catre acesta, fara a avea la baza un document justificativ care sa sustina aceasta operatiune si fara a se colecta TVA in suma lei(..... x 19% =,00 lei).

Prin necollectarea TVA pentru bunurile distribuite asociatului unic, au fost incalcate prevederile art. 128, alin. 5 din Legea 571/2003, privin Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care suma de lei, a fost constituita de organele de inspectie fiscala ca suma suplimentara la control.

Totodata, in Referatul privind propunerile de solutionare nr. 2860/17.08.2009, organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca: "de asemenea, organele de inspectie fiscala nu au gasit in evidenta contabila o nota contabila cu inregistrarea:

"cont 601(cheltuieli cu materii prime) = cont 455(asociati conturi curente) cu suma de **lei in negru**".

Contestatoarea, invoca in sprijinul contestatiei faptul ca suma de 458015 lei pentru care organul de control a calculat TVA in suma de lei reprezinta NC repusa pentru o alta NC stornata rosu efectuata anterior, care nu are nici o legatura cu TVA colectat fiind operatiune de cheltuieli in cadrul unitatii, considerand ca nu a fost incalcat art. 128 al. 5 din Codul fiscal.

Referitor la acest capat de cerere, din expertiza contabila aflata la dosarul cauzei, se pot retine urmatoarele:

Constatari cu ocazia expertizei

Art; 128 (5) prevede" Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile catre asociatii sau actioarii sai constituie livrare de bunuri efectuate cu plata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partile lor componente a fost sau nu dedusa total sau partial" .

Analizand art 128 alin 5 observam ca acesta impune doua conditii pentru a avea aplicabilitate si anume: existenta unor bunuri care se distribuie asociatului unic ; sa se fi dedus anterior TVA-ul aferent acestor bunuri.

*Se ridica in aceste conditii intrebarea: simpla debitare a unui cont contabil, si ne referim aici la ct 455" asociati conturi curente" , **intr-o operatiune contabila incorecta si in lipsa oricarui document justificativ**, inlocuieste, in viziunea organului fiscal, nominalizarea bunurilor pe care el ar fi trebuit sa o faca pentru a-si proba sustinerea?*

De asemenea daca nu identifica, si impicit nu probeza, care sunt bunurile distribuite asociatului unic, cum poate proba organul fiscal ca TVA aferenta acestora a fost dedusa la achizitie - pentru ca la distribuire sa solicite colectarea aceleiasi TVA?

In opinia noastra inregistrarea contabila incorecta si care nu este probata de nici un document justificativ (asa cum dealtfel constata chiar organul de control) trebuia anulata neavand nici un fundament si cu atat mai mult, nu i se pot atribui consecinte fiscale in baza unor prevederi legale inaplicabile.

In baza celor de mai sus SC SRL nu datoreaza TVA colectata in suma de lei "

Totodata, din opinia separata la Raportul de expertiza contabila, se retin urmatoarele:

"Expertul contabil desemnat elimina si nu retine aceasta suma ca fiind nelegala si netemeinica , intrucat stornarea din cheltuieli nu are nici o legatura cu TVA -ul colectat;

Expertul parte este in totalitate de acord cu sustinerea Raportului de expertiza intocmit de Mai mult decat atat expertul parte considera ca actiunea organului de control fiscal la acest obiectiv a fost total abuziva si neprofesionala, incalcand primitiv si brutal prevederile Legii Contabilitatii si a Codului Fiscal."

De asemenea, din punctul de vedere exprimat de organele de inspectie fiscala, fata de constatările formulate de expertul si fata de Opinia separata a expertului parte, se pot retine urmatoarele:

"Daca totul se reducea la doar o nota contabila eronata, la valorificarea inventarierii efectuata la dispozitia organului de control, materialele scoase"eronat" din patrimoniu trebuiau sa fie constatate in plus. Cum acest fapt nu s-a constatat, concluzia echipei de control este ca materialele au fost scoase din patrimoniu fara a se colecta TVA."

Avandu-se in vedere argumentele prezentate de parti si tinandu-se cont si de expertiza contabila, respectiv opinia separata la aceasta, existente la dosarul cauzei, organele de solutionare retin ca neclara starea de fapt fiscala, avand in vedere urmatoarele:

-in mod irelevant isi motiveaza petitionara contestatia, mentionand sintetic faptul ca: suma de 458015 lei pentru care organul de control a calculat TVA in suma de lei reprezinta NC repusa pentru o alta NC stornata rosu efectuata anterior, care nu are nici o legatura cu TVA colectat fiind operatiune de cheltuieli in cadrul unitatii;

-in acelasi sens, in mod eronat a efectuat petitionara aceasta inregistrare contabila (care nu respecta functionalitatea conturilor in cauza), fara sa aiba la baza un

document justificativ care sa sustina aceasta operatiune(respectiv sa releve ce reprezinta in fapt);

- referitor la acest aspect organele de solutionare retin faptul ca petenta detine sarcina(obligatia) probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale, astfel ca in lipsa unor documente justificative care sa reflecte starea de fapt fiscala, acesta ramane neclara;

- in aceeasi masura, in mod neclar au incadrat organele de inspectie fiscala operatiunea in cauza ca reprezentand operatiune de distribuire de bunuri catre asociatul unic, in conditiile in care acestia nu identifica, si impicit nu probeza, care sunt bunurile distribuite asociatului unic, operatiunea in sine privind o diminuarea a aportului propriu al administratorului si nu livrari de bunuri.

- organul de control nu demonstreaza faptul ca in speta, pentru asa-zisele bunuri distribuite(pe care oricum nu le-a identificat si prezentat in clar in RIF), taxa aferenta acestora ori partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;

- in mod neclar mentioneaza organele de inspectie fiscala ca aceasta inregistrare contabila are implicatii asupra TVA, extrapoland concuziile pe care ar fi putut sa le extraga cel mult la impozitul pe profit (insa, in cauza obiectul inspectiei fiscale l-a constituit verificarea realitatii si legalitatii sumei de TVA de rambursat, in vederea solutionarii decontului de TVA aferent lunii februarie 2009 cu suma negativa si optiune de rambursare inregistrat la AFP pt. Contribuabili Mijlocii sub nr./25.03.2009 prin care se solicita rambursarea sumei de lei);

- in mod irelevant, organele de inspectie fiscala invoca in clarificarea starii de fapt fiscala, valorificarea inventarierii efectuata in data de 30.04.2009, (mentionandu-se faptul ca *la valorificarea inventarierii efectuata la dispozitia organului de control, materialele scoase "eronat" din patrimoniu trebuiau sa fie constatate in plus*), deoarece acest inventar a fost efectuat in afara perioadei supusa inspectiei fiscale.

In fundamentarea solutiei care urmeaza sa fie adoptata in cauza s-a avut in vedere faptul ca nici concluziile expertului contabil desemnat, nu participa la clarificarea starii de fapt fiscala, mentionandu-se ca operatiunea contabila este incorecta, respectiv faptul ca aceasta operatiune nu are la baza un document justificativ, insa totodata in opinia sa: *inregistrarea contabila incorecta si care nu este probata de nici un document justificativ (asa cum dealtfel constata chiar organul de control) trebuia anulata neavand nici un fundament si cu atat mai mult, nu i se pot atribui consecinte fiscale in baza unor prevederi legale inaplicabile.*

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispozitiile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se stipulează:

*OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene(MO nr. 1080/30.11.2005), cu modificarile si completarile ulterioare;
[...]

Contul 601 "Cheltuieli cu materiile prime"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu materiile prime.

În debitul contului 601 "Cheltuieli cu materiile prime" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar sau distruse, pierderile din deprecieri ireversibile, precum și cele aflate la terți și a diferențelor de preț nefavorabile, aferente (301, 308, 351);

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime aprovizionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (401);

- sume în curs de clarificare (473).

[...]

Contul 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților" este un cont de pasiv.

În creditul contului 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților" se înregistrează:

- sumele lăsate temporar la dispoziția entității de către acționari/asociați (512, 531);
- dobânzile aferente sumelor depuse de acționari/asociați (666);
- sumele reprezentând dividende cuvenite acționarilor/asociaților și lăsate la dispoziția entității (457);

- diferențele nefavorabile de curs valutar la sfârșitul exercițiului financiar, din evaluarea soldului în valută (665).

În debitul contului 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților" se înregistrează:

- sumele restituite acționarilor/asociaților (512, 531);
- diferențe favorabile de curs valutar aferente datoriilor față de acționari/asociați (765);
- sume anulate reprezentând datorii față de acționari/asociați, aferente exercițiilor financiare anterioare (117).

Soldul contului reprezintă sumele datorate de entitate acționarilor/asociaților.

[...]

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...]

[...]

Totodată potrivit principiului "orice lucru supus judecății trebuie să fie dovedit", cauzei îi sunt incidente și prevederile art. 64 și art. 65 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate dispozițiile Legii nr. 82/1991 a contabilitatii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare în care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 64

Forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile

Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal.

[...]

*Legea nr. 82/1991 a contabilitatii, republicata(M.O. nr. 454/18.06.2008), cu modificarile si completarile ulterioare

[...]

ART. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

[...]

Astfel, cauzei îi sunt incidente prevederile art. 216 alin.(3), art. 216 alin.(3[^]1) și art. 218 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile cuprinse pct.-ele 12.6-12.8 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, dispoziții preluate în esență (după abrogarea OPANAF nr. 519/2005), în pct.-ele 11.5-11.7 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală;

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 216

Soluții asupra contestației

[...]

(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.

(3[^]1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

[...]

ART. 218

Comunicarea deciziei și calea de atac

[...]

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.

[...]

*Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 893/06.10. 2005);

[...]

12.6. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

*Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr. 380/31.05.2011);

[...]

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

În condițiile arătate, obiectivul la care trebuie să răspundă AIF Teleorman urmare soluției care urmează să fie adoptată în cauză este: ce reprezintă în fapt această înregistrare contabilă, respectiv să clarifice concluziile potrivit cărora, aceasta are sau nu influență asupra deductibilității TVA solicitată la rambursare.

Urmează să fie desființată Decizia de impunere nr.2009, pentru suma de lei reprezentând TVA suplimentar de plată.

e). În ceea ce privește TVA în suma de lei, aferent cheltuielilor de protocol considerate nedeductibile;

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a se pronunța asupra sumei de lei, în condițiile în care aceasta sumă nu este individualizată prin Decizia de impunere nr./30.08.2009, contestată.

In fapt, potrivit actului de control atacat, la data de 31.12.2008, agentul economic a depășit cheltuielile de protocol deductibile cu suma de lei, determinată astfel:

- cheltuieli totale de protocol înregistrate conform balanței lei;
- cheltuieli de protocol deductibile admise lei;
- cheltuieli de protocol nedeductibile lei;

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru cheltuielile de protocol nedeductibile, agentul economic va trebui să colecteze TVA conform prevederilor art. 21, alin.3, ind.1, lit. a) și art. 128, alin 8, lit. f) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Titlului VI, pct.6, alin.11, lit.a) și alin.12 din HG 44/2004, privind normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în suma de lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează și faptul că taxa colectată aferentă depășirii cheltuielilor de protocol deductibile se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie

sa depuna situatiile financiare anuale, respectiv ca "**acest aspect nu este constatare aferenta perioadei verificate si va fi mentionata in dispozitia de masuri**".

In conditiile date se retine ca in mod eronat, petenta include in cuantumul total al sumei contestate si aceasta suma de lei, in conditiile in care aceasta nu este individualizata in decizia de impunere nr./30.08.2009, care constituie titlu de creanta susceptibil de a fi contestat, aceasta suma fiind individualizata prin Dispozitia de masuri nr. 191/30.06.2009.

De asemenea, este de retinut ca in ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Dispozitiei de masuri nr./30.06.2009, DGFP Teleorman -Biroul Solutionare Contestatii si-a declinat competenta de solutionare in favoarea AIF Teleorman (prin Decizia nr./2009, -art. 3 din dispozitiv), retinandu-se ca aceasta dispozitie de masuri intra in categoria altor acte administrativ fiscale, solutionarea contestatiilor indreptate impotriva acestora revenind organelor care au incheiat actul atacat.

In conditiile prezentate, capatul de cerere din contestatie, formulat pentru suma de lei, ramane fara obiect.

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile pct. 12.1 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in care se prevede:

*Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata(MO nr. 893/06.10.2005-procedura in vigoare la data depunerii contestatiei);

[...]

12.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

[...]

c) fiind fara obiect, in situatia in care sumele si masurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau daca prin reluarea procedurii administrative, luandu-se act de solutia pronuntata de instanta penala, se constata ca cererea ramane lipsita de obiect;

[...]

<<Este de retinut, faptul ca OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala(MO nr. 380/31.05.2011-procedura aplicabila la data solutionarii contestatiei, care a abrogat OPANAF nr. 519/2005), preia in esenta prevederile pct. 12.1 in dispozitiile pct. 11.1. lit. c). , potrivit carora>>:

[...]

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;

[...]

Urmare considerentelor de fapt si de drept prezentate, urmeaza sa fie respinsa ca fiind ramasa fara obiect, contestatia pentru suma de lei.

f). Referitor la suma de lei, reprezentand TVA aferent platii in natura a arendeii;

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Teleorman este de a stabili legalitatea măsurilor organelor de inspecție fiscală care au dispus petiționării colectarea taxei pe valoarea adăugată, aferentă produselor acordate arendatorilor în anul 2008, în condițiile în care autoarea cererii consideră operațiunea în cauză drept neimpozabilă.

In fapt, potrivit actului de control atacat în luna decembrie 2008 , agentul economic a livrat arendatorilor produse agricole reprezentând plata arendei conform contractelor de arenda încheiate fără a colecta TVA, contrar prevederilor art.130 din Legea nr.571/2003 a Codului Fiscal, și al prevederilor pct.8 , alin.(1), lit.b) și alin.(2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 , cu modificările și completările ulterioare.

În consecință se menționează că agentul economic trebuia să trateze separat cele două operațiuni, adică, pe de o parte să înregistreze cheltuiala cu arenda - ca o prestare de serviciu efectuată de arendator -, iar pe de altă parte să înregistreze livrarea de produse agricole, operațiunea fiind taxabilă conform art. 128 , alin.(1) coroborat cu art.130 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, urmând ca la finalul operațiunilor să compenseze datoria privind arenda cu creanța rezultată din livrarea produselor agricole.

Livrările de produse agricole efectuate pentru plata arende sunt în suma totală de 238.339 lei pentru anul agricol 2007 - 2008.

Ca urmare a deficiențelor constatate organele de control au stabilit o TVA suplimentară la control în suma de lei.

Petiționara nu este de acord cu măsurile adoptate de reprezentanții AIF Teleorman, astfel că prin contestație menționează că arenda în natura reprezintă cheltuiala pentru societate, invocând hotărârea judecătorească obținută anterior, prin care a câștigat cauza privind TVA-ul aplicat asupra arende în natura.

Organele de soluționare rețin următoarele:

Organele de soluționare în fundamentarea soluției ce urmează a fi adoptată au reținut următoarele:

-arenda în agricultură reprezintă darea în folosință și posesiune, pe baza de contract, pe o perioadă concretă de timp, cu plată, a terenurilor și a altor bunuri agricole.

Subiecții contractului de arendă sunt:

1. ***arendatorul*** - persoană fizică (indivizid) sau persoană juridică (organizație, întreprindere) care este proprietarul legal sau alt posesor legal al bunurilor agricole transmise în arendă.

2. ***arendașul*** - persoana fizică și/sau persoana juridică, cu domiciliul (sediul) în România, care ia în arendă bunuri agricole. Cel care are obligația legală să achite impozitele către stat este arendașul, dacă prin contract nu se prevede altfel, în cazul nostru SC SRL.

În sensul celor prezentate organele de soluționare au reținut că SC SRL, în calitate de arendaș are doar dreptul de exploatare a terenurilor, nedetinzând calitatea de proprietar al acestora, contractul de arendare nefiind translativ de proprietate, arendatorii efectuând o prestare de servicii constând în arendarea terenului, iar arendașul (petenta în cazul nostru), efectuând o livrare de bunuri către arendatori, în contul obligației de plată, ca urmare a prestării de servicii efectuate de acesta.

De asemenea au mai reținut că arendatorii, în calitate de proprietari, pe întreaga durată a contractelor au pierdut dreptul de folosință asupra terenurilor.

Pentru considerentele menționate, organele de revizuire rețin faptul că agentul economic avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă plății în natură a arende, la nivelul sumei de lei.

În fundamentarea soluției care urmează să fie adoptată în cauză, organele de soluționare au reținut și mențiunile înscrise în expertiza contabilă aflată la dosarul cauzei, potrivit căreia, cităm: *"Pentru produsele livrate arendatorilor ca pret al arendei, SC SRL trebuia să colecteze TV A în suma de lei, argumentele organului de control fiind legale"*.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează:

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (MO nr. 927/23.12.2003), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

Operațiuni impozabile

ART. 126

(1) *Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

a) *operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

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

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

[...]

ART. 127

(1) *Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natură celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

(2) *În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.*

[...]

Livrarea de bunuri

ART. 128

(1) *Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*

[...]

(4) *Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

[...]

b) *preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;*

[...]

ART. 130

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră ca a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

[...]

ART. 137

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

[...]

e) în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea normală pentru respectiva livrare/prestare. Este considerată ca valoare normală a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumparator, care se află în stadiul de comercializare unde este efectuată operațiunea, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu.

[...]

**H.G.nr.44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal(publicată în M.O.nr 112 din 6 februarie 2004), cu modificările și completările ulterioare;*

[...]

Norme metodologice:

[...]

8. (1) Operațiunile prevăzute la art. 130 din Codul fiscal, includ orice livrări de bunuri/prestări de servicii a căror plată se realizează printr-o altă livrare/prestare, precum:

[...]

b) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendei, care constituie o prestare de servicii.

(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte.

[...]

Astfel, din actele normative citate anterior se reține că acordarea produselor agricole arendatorilor în schimbul subscrierii dreptului de folosință asupra terenului agricol intră în sfera de aplicare a TVA întrucât are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea societății în schimbul dreptului de folosință asupra pământului arendatorilor.

În sensul celor reținute mai sus încadrând operațiunea în cauză drept impozabilă este și punctul de vedere al M.F.P. –Direcția Generală Legislație Impozite Indirecte, referitor la o speță similară, punct de vedere exprimat prin Adresa nr.302826/16.01.2006, înregistrată la D.G.F.P.Teleorman sub nr.1577/18.01.2006, în care se precizează:

“Prin arendare potrivit prevederilor din Legea nr. 65/1998 pentru modificarea și completarea Legii arendării nr. 16/1994, se înțelege contractul încheiat între proprietar uzufructuar sau alt deținător legal de bunuri agricole denumit arendator și arendaș cu privire la exploatarea bunurilor agricole, pe o durată determinată și la un preț stabilit de părți.

Plata în natură a arendeii constituie o operațiune care implică o prestare de serviciu în schimbul unei livrări de bunuri, respectiv serviciul de arendare și plata sa în natura, care constituie o livrare de bunuri.”

Organele de soluționare rețin ca Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu reglementează **plată în natură a arendeii** ca operațiune scutită de TVA.

Cu privire la această încadrare se reține că **arendarea** este o operațiune de punere la dispoziție a terenului agricol, scutită de plata taxei pe valoarea adăugată, iar **plata în natură a arendeii (speta de fată)** reprezintă plata serviciului de arendare care constituie o livrare de bunuri, respectiv produse agricole pentru care societatea are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă (astfel neputând fi aplicabile speței prevederile art. 1..... lit k din Codul fiscal).

În consecință, arendarea și plata în natură a arendeii sunt două **operațiuni distincte**, prima scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar cea de a doua fiind o operațiune care se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Organul de revizuire nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei punctul de vedere al petiționarei, care nu consideră plata în natură a produselor (livrarea) către arendatori drept operațiune impozabilă, deoarece în conformitate cu prevederile legale în materie fiscală la data producerii fenomenului economic dedus judecării, operațiunea de livrare de produse, atrage după sine operațiunea de facturare, livrarea în cauză, în sensul prevederilor Codului fiscal, nefiind scutită de la plata taxei pe valoarea adăugată.

În susținerea acestui punct de vedere, trebuie să se rețină și faptul că persoana juridică plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, pentru desfășurarea activității de producție agricolă a efectuat diverse aprovizionări, pentru care pe bază de documente legale și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar producția realizată a fost valorificată atât prin vânzarea la terți, operațiune pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată, cât și prin acordarea în natură a arendeii.

Referitor la trimiterea contestatoarei la una dintre soluțiile adoptate în spețe similare (castigată în instanță) este de reținut că aceste soluții sunt aplicabile numai spețelor în cauză.

Având în vedere argumentele prezentate, **urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația, pentru suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată**, menținându-se constatările organelor de inspecție fiscală.

g). Referitor la TVA în suma de lei, aferent facturilor nr. /11.02.2009, nr. /12.02.2009 și nr. /13.02.2009;

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a se pronunța asupra legalității și temeiniciei măsurii adoptate de organele de inspecție fiscală, care au stabilit suplimentar la control TVA în suma de lei.

In fapt, potrivit actului de control atacat, în luna februarie 2009 contribuabilul a omis a înregistra în jurnalul pentru vânzări și evidența contabilă, factura fiscală nr. /11.02.2009, în valoare totală de lei, din care TVA lei (anexa nr.18), emisă către SC SRL și încasată pe data de 11.02.2009 conform extras de cont BCR (anexa nr.19), factura fiscală nr. /12.02.2009, în valoare totală de lei, din care TVA lei (anexa nr.20.), emisă către SC SRL și încasată pe data de 12.02.2009 conform extras de cont BCR (anexa 21), factura fiscală nr. /13.02.2009,

in valoare total a de lei, din care TVA lei(anexa nr.22), emisa catre SC SRL si incasata pe data de 13.02.2009 conform extras de cont BCR (anexa nr.23).

Prin neinregistrarea facturilor mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca a fost diminuata baza de impunere , incalcandu-se prevederile art. 137, alin 1, litera a) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care suma de lei (..... + +) a fost constituita ca TVA suplimentara la control.

Se precizeaza de asemenea ca intre SC SRL si SC SRL exista relatii de afiliere in sensul prevederilor Titlului I , cap. III , art. 7 ,alin.(1),pct.21 indice 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Autoarea cererii nu a fost de acord cu masurile adoptate de organele de inspectie fiscala mentionand faptul ca facturile emise catre SC SRL au fost anulate, o parte a materiilor prime cuprinse in aceste facturi au fost date in consum in cadrul firmei, iar o alta parte au fost facturate la SC SRL si inregistrate in contabilitatea ambelor firme.

Organele de revizuire retin ca argumentele prezentate de petitionara nu pot contribui la admissibilitatea acestui capat de cerere din contestatie, retinand ca temeinice si legale argumentatiile prezentate de organele de inspectie fiscala, atat in actul de control atacat, cat si in Referatul cu propunerile de solutionare nr. 2860/17.08.2009, potrivit carora:

- in timpul verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile respective erau valide si nu anulate(nu purtau inscribul "ANULAT"), dupa cum se poate observa din fotocopiile atasate la raportul de inspectie fiscala; contravaloarea facturilor respective a fost incasata la data emiterii lor, asa cum rezulta din fotocopiile extraselor de cont BCR din data de 11,12 si 13 februarie 2009 anexate; incasarea prin banca a facturilor mai sus mentionate poate fi asimilata si incasarii unui avans, situatie in care agentul economic era obligat sa calculeze si sa inregistreze TVA potrivit prevederilor art. 134 indice 2 alin.(2) lit. b). ; **in plus chiar daca facturile mentionate au fost anulate si emise alte facturi, acestea nu au fost inregistrate in evidenta contabila, jurnalele pentru vanzari si deconturile de TVA aferente perioadei verificate si pentru care s-a solicitat rambursarea de TVA.**

In fundamentarea solutiei care urmeaza sa fie adoptata in cauza, au fost retinute si mentiunile inscrise in expertiza contabila, potrivit careia:

"SC SRL a sustinut in fata organului de control precum si a noastra cu ocazia expertizei, ca cele trei facturi au fost anulate , ca nu s-au transmis beneficiarului si nici una din cele doua societatii nu a inregistrat tranzactia de vanzare cumparare in baza facturilor in cauza .

Cu ocazia expertizei SC SRL ne-a prezentat toate exemplarele facturilor respective anulate si in acelasi timp, a prezentat alte trei facturi catre SC SRL astfel: factura nr...../31.03 .2009 in valoare totala de lei din care TVA lei, reprezentand uree, factura nr/01.04.2009 in valoare totala de lei, din care TVA lei, reprezentand insecticide si factura nr/01.04.2009 in valoare totala de lei din care TVA 93589.02 lei , reprezentand insecticide.

Prin aceste facturi de livrare, inregistrate in jurnalul pentru vanzari si contabilitate si pentru care a colectat si declarat TVA in valoare totala de lei (..... lei+..... lei+..... lei) , SC SRL a incheiat tranzactia cu SC SRL , pentru care initial emisese facturile anulate.

In baza celor de mai sus concluzia noastra este urmatoarea:

Facturile nr: 8679,8680 si 8681 emise de SC SRL catre SC SRL au fost anulate motiv pentru care societatea nu trebuia sa colecteze TV A inregistrata in acestea.

Observand insa ca SC SRL incaseza in avans c/valoarea facturilor nr/31.13.2009,/01.04.2009 si/01.04.2009, aceasta trebuia sa colecteze TVA in suma de lei intrucat exigibilitatea taxei, in acest caz ,intervine la incasarea avansului , aplicandu-se prevederile art 134 indice 2, alin 2) , lit b) din Codul Fiscal care prevede:

" Prin derogare de la prevederile alin.(I), exigibilitatea taxei intervine :

b) la data la care se incaseza avansul pentru platile efectuate inainte de data la care intervine faptul generator " .

Avand in vedere ca facturile; nr/31.13.2009, nr;/01.04.2009 si nr;/01.04.2009 au fost inregistrate in evidenta contabila , jurnalele de vanzari si deconturile de TVA intr-o perioada pentru care nu se solicita rambursarea TV A dar fiind in legatura cu aceasta perioada (atunci s-a incasat avansul), organul de control trebuie sa inscrie in Dispozitia de masuri ca societatea nu trebuie sa colecteze integral TVA colectat inregistrat in cele trei facturi valabile ci numai sa faca regularizarea TVA colectata la incasarea avansului , evitandu-se astfel dublarea TVA.

Concluzie

Societatea trebuie sa colecteze TVA in suma de lei pentru avansul incasat si sa faca recalcularea TV A colectata la avans in momentul inregistrarii facturilor nr/31.13.2009, nr;...../01.04.2009 si nr;/01.04.2009 .

Referitor la concluziile expertului parte, organele de revizuire desi le-au avut in vedere, acestea nu au stat la fundamentarea solutiei adoptata in cauza.

Potrivit acestora: expertul parte considera ca suma de nu reprezinta prejudiciu penal, cu atat mai mult cu cat nu exista nici o manopera frauduloasa in sarcina SC SRL. In speta , suma in cauza de 309.100 lei, reprezentand TVA nu a fost sustrasa ca obligatie bugetara, ci doar **transferata** de la SC SRL, la SC SRL, ce apartine de drept si de fapt acelorasi actionari si administratori.(??)

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal(MO nr. 927/23.12.2003), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 137

(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 contrapartida 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;

[...]

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

[...]

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile

încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;

[...]

Având în vedere argumentele prezentate, **urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația, pentru suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată**, menținându-se constatările organelor de inspecție fiscală.

h). Referitor la suma de lei, TVA colectat considerat lipsa marfuri la inventar.

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a se pronunța asupra legalității și temeiniciei măsurii adoptate de organele de inspecție fiscală, care au stabilit suplimentar la control TVA în suma de lei.

In fapt, așa cum se reține din actul de control atacat, în urma măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr./10.04.2009, în luna aprilie s-a efectuat inventarierea, se menționează că fost reconstituite stocurile factice la data de 28.02.2009 și au fost comparate cu stocurile scriptice la aceeași dată. Rezultatele inventarierii sunt prezentate în anexa nr. 25.

În urma comparării stocurilor factice cu cele scriptice s-a stabilit o lipsă în gestiunea de materii prime, cont 301, în suma de după următorul calcul:

- Stoc scriptic la 28.02.2009 conform balantei lei
- Intrări martie	+..... lei
- Iesiri martie	- lei
- Intrări aprilie	+..... lei
- Iesiri aprilie	- lei
- Sold scriptic la 30.04.2009 lei
- Sold factic la data de 30.04.2009 lei
Diferența în minus la inventar lei

Pentru lipsa la inventar stabilită, organele de control au calculat TVA colectată în suma de lei (..... x 19%) în conformitate cu prevederile art. 128, alin. 4, litera d) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că în timpul controlului contribuabilul nu a prezentat documente legale care să justifice lipsa în gestiune.

Contribuabilul nu a fost de acord cu măsurile adoptate de organele de inspecție fiscală menționând faptul că **inventarul nu a fost efectuat corect** și nu au fost luate în calcul perisabilitățile ce se aplică produselor finite alimentare realizate în cadrul unității, deci a fost respectată Legea 82/1991, privind inventarierea patrimoniului și ordinul OMFP 1753/2003.

Referitor la acest capăt de cerere din expertiza contabilă realizată de expertul contabil desemnat se rețin următoarele:

" În legătura cu acest aspect precizăm că faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin în momentul constatării lipsei la inventar, adică în luna aprilie 2009, ceea ce conduce la concluzia că, constatarea minusului de inventar nu este aferentă perioadei verificate urmând ca organul de control să facă mențiuni asupra acestui aspect în dispoziția de măsuri. "

De asemenea din documentele care constituie dosarul cauzei se retine ca si expertul parte este de acord cu aceste constatari ale expertului desemnat.

Organele de solutionare retin ca eronate constatările echipei de inspectie fiscala, deoarece:

- perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.09.2008-28.02.2009;
- inventarierea s-a efectuat la data de 30.04.2009-in perioada desfasurarii inspectiei fiscale, astfel ca rezultatele acestei inventarii nu au relevanta pentru perioada 01.09.2008-28.02.2009-care a facut obiectul inspectiei fiscale;
- avand la baza rezultatele factice si scriptice la 30.04.2009(rezultate in urma inventarii dispusa de AIF Teleorman prin Dispozitia de masuri nr./10.04.2009), organele de inspectie fiscala au determinat stocul faptic la 28.02.2009 printr-un calcul eronat -pe baza stocului faptic la 30.04.2009-, **prin influentarea acestuia cu rulajele scriptice(numai valoric), aferent lunilor martie si aprilie 2009(luni anterioare inventarii), asa incat diferenta in minus atat la 28.02.2009, cat si la 30.04.2009, este aceeaasi, netinandu-se astfel cont de vointa legiuitorului, potrivit careia stocul faptic la 28.02.2009, se poate stabili doar prin: numărare, cântărire, măsurare, cubare, s.a.;**

-in realitate, suma de lei(suma legal determinata), reprezinta diferenta in minus la 30.04.2009, suma rezultata ca urmare a efectuării inventarii dispusa prin Dispozitia de masuri nr./10.04.2009 si Decizia nr./29.04.2009(a petentei) prin care s-au stabilit membrii comisiei de inventariere a patrimoniului, la data de 30.04.2009.

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile OMFP nr. 1.753 din 22 noiembrie 2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarii elementelor de activ și de pasiv, cu modificarile si completările ulterioare, coroborate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

* OMFP nr. 1.753 din 22 noiembrie 2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarii elementelor de activ și de pasiv(MO nr. 1174 din 13 decembrie 2004), cu modificarile si completările ulterioare;

[...]

ANEXĂ

NORME

privind organizarea și efectuarea inventarii elementelor de activ și de pasiv

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

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

[...]

16. Stabilirea stocurilor factice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz.

[...]

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal(MO nr. 927/23.12.2003), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

Art. 128

Livrarea de bunuri

[...]

(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).

[...]

ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

[...]

ART. 13.....

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine **la data livrării bunurilor** sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

[...]

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

[...]

Având în vedere reglementările legale mai sus citate(din Codul fiscal), organele de soluționare rețin faptul ca exigibilitatea TVA, (data la care organul fiscal este îndreptățit sa solicite plata TVA), este data constatării lipsei la inventar, asociată cu o livrare de bunuri. În cazul de față lipsa la inventar a fost constatăată la data de 30.04.2009 **(inventariere dispusă de AIF Teleorman prin Dispoziția de măsuri nr./10.04.2009), data care excede perioadei supuse inspecției fiscale**, -(asa cum se poate reține din Raportul de inspecție fiscală nr./2009. [CAP III- TVA colectat lit. g].)

În condițiile prezentate, în mod eronat, organele de inspecție fiscală menționează ca această lipsă la inventar a intervenit la 28.02.2009, în condițiile în care, inventarierea faptică și stabilirea stocurilor faptice, respectiv compararea cu stocurile scriptice a intervenit la data de 30.04.2009(**data care excede perioadei supuse inspecției fiscale**).

Având în vedere argumentele prezentate urmează să fie admisă contestația pentru suma de lei, reprezentând TVA.

i). Referitor la suma de lei, contravaloare TVA aferent coeficientului mediu recalculat;

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a se pronunța asupra legalității și temeiniciei măsurii adoptate de organele de inspecție fiscală, care au stabilit suplimentar la control TVA în suma de lei.

In fapt, potrivit actului de control atacat, in perioada verificata s-a constatat ca agentul economic, la descarcarea gestiunii de marfa , a inregistrat un cost al marfii (cont 607 -cheltuieli privind marfurile) mai mare decat venitul din vanzarea acesteia (cont 707-venituri din vanzarea marfurilor), conform balantelor de verificare anexate (anexele nr.26 - 31) cu suma de lei.

Pentru a stabili veniturile reale din vanzarea marfurilor, organele de inspectie au estimat baza de impunere conform art.67, alin.(1) din OG 92/2003 republicata, adaugand la costurile de achizitie adaosul comercial in suma de lei determinat pe baza coeficientului K mediu de 1,133% , rezultand un venit neinregistrat in suma de lei.

Astfel, prin neinregistrarea veniturilor mai sus mentionate sustin organele de inspectie fiscala), a fost diminuata baza de impunere, incalcandu-se prevederile art. 137, alin 1, litera a) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care organele de control au calculat TVA suplimentara la control in suma de lei (78.963 x 19%).

Contestatoarea sustine ca suma de lei reprezentind TVA colectat ca diferenta rezultata din coeficientul mediu recalculat considera ca a aparut eroare in calculator, fiind respectate prevederile Legii 571/2003 Codul Fiscal art. 137 al. 1 lit. a ca temei de drept.

Din expertiza contabila se retin urmatoarele:

Deoarece vanzarea in pierdere nu este considerata livrare de bunuri si nu se face nici o referire in Codul fiscal sau in Normele metodologice de aplicare ale acestuia la faptul ca trebuie recalculata taxa pe valoare adaugata dedusa initial, asa cum se intampla in Hotararea nr 401 din 19/05/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta nr. 17 din 14/03/ 2000 privind taxa pe valoarea adaugata, nu mai trebuie sa se colecteze taxa pe valoarea adaugata pentru diferenta neacoperita de pretul de vanzare.

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, conform Codului fiscal si Normelor metodologice, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. Nu este conditionat in nici un fel ca venitul sa fie mai mare decat cheltuiala. Cum cheltuiala cu marfa vanduta este o cheltuiala aferenta veniturilor impozabile, rezulta ca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscala calculul impozitului pe profit.

Am facut trimiterile de mai sus intrucat este de neanteles modul de abordare de catre organul fiscal a unei diferente nesemnificative totusi(avand in perioada verificata de 7 luni) intre costul marfii si venitul aferent .Desi cunoastea prevederile legale amintite mai sus, organul de control a apelat la o alta modalitate pentru a sanctiona totusi agentul economic pentru vanzarea in pierdere.

Propunandu-si estimarea veniturilor reale organul fiscal omite insa faptul ca aceasta modalitate de stabilire a bazei de impunere este una de exceptie si se aplica in cazuri pe care legiutorulle precizeza expres astfel:

Art 67(1) din Codul de procedura fiscala prevede "Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avut in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare.Estimarea colista in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale".

La pet 65.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscal se prevede" Estimarea bazelor de impunere va avea loc in situatii cum sunt :

-contribuabilul nu depune declaratii fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corecta a bazei de impunere ;

-contribuabilul refuza sa colaboreze la stabilirea starii de fapt fiscale , inclusiv situatiile in care contribuabilul obstructioneaza sau refuza actiunea de inspectie fiscala ;

-contribuabilul nu conduce evidenta contabila sau fisca a ;

-cand au disparut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri si contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora."

Observand baza legala de mai sus ne intrebam in care din situatiile de mai sus se afla contribuabilul astfel incat sa determine organul fiscal sa procedeze la estimarea veniturilor ?

Concluzie. .

Vanzarea sub cost nu este sanctionabila din punct de vedere al TVA iar estimarea bazei de impunere (in cazul nostru veniturile) nu se impunea astfel incat societatea nu datoreaza TVA in suma de lei.

In aceeasi masura s-a retinut faptul ca expertul parte este de acord cu concluziile expertului desemnat.

Avandu-se in vedere argumentele prezentate de parti si tinandu-se cont si de expertiza contabila, respectiv opinia separata la aceasta, existente la dosarul cauzei, organele de solutionare retin ca neclara starea de fapt fiscala, avand in vedere urmatoarele:

-organele de inspectie fiscala nu clarifica considerentele de fapt care au contribuit la adoptarea masurii de estimare a veniturilor, neretinandu-se care din prevederile legale reglementate de normele metodologice, respectiv:

-contribuabilul nu depune declaratii fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corecta a bazei de impunere ;

-contribuabilul refuza sa colaboreze la stabilirea starii de fapt fiscale , inclusiv situatiile in care contribuabilul obstructioneaza sau refuza actiunea de inspectie fiscala ;

-contribuabilul nu conduce evidenta contabila sau fisca a ;

-cand au disparut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri si contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora."

au fost incalcate de petitionara, astfel incat sa-i dea organului de inspectie fiscala dreptul sa procedeze la estimarea veniturilor;

-nu se mentioneaza temeiul legal potrivit caruia vanzarea sub pret se sanctioneaza din punct de vedere al TVA,

-in titlul de creanta atacat, aceasta reglementare procedurala(art. 67-Cod procedura fiscala), nu este reflectata, organele de inspectie fiscala rezumandu-se la a invoca consecintele fiscale, respectiv diminuarea bazei de impunere, regasite in art. 137 alin.(1) lit. a). din Codul fiscal;

*-contestatoarea participa la pastrarea neclaritatii starii de fapt fiscale, mentionand ca o eroare de calculator a generat ,*diferenta rezultata din coeficientul mediu recalculat*, fara insa a demonta sustinerile organelor de inspectie fiscala.*

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, în care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiata pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...]

Totodată potrivit principiului "orice lucru supus judecăţii trebuie să fie dovedit", cauzei îi sunt incidente şi prevederile art. 64 şi art. 65 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispoziţiile Legii nr. 82/1991 a contabilitatii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare în care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 64

Forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile

Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale şi a oricaror cereri adresate organului fiscal.

[...]

Astfel, cauzei ii sunt incidente prevederile art. 216 alin.(3), art. 216 alin.(3[^]1) si art. 218 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispoziţiile cuprinse pct.-ele 12.6-12.8 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, dispoziţii preluate in esenta(dupa abrogarea OPANAF nr. 519/2005), în pct.-ele 11.5-11.7 din Ordinul Preşedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala;

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificarile şi completările ulterioare;

[...]

ART. 216

Solutii asupra contestatiei

[...]

(3) Prin decizie se poate desfiinţa total sau parţial actul administrativ atacat, situaţie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluţionare.

(3[^]1) Soluţia de desfiinţare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestaţiei pentru care s-a pronunţat soluţia de desfiinţare.

[...]

ART. 218

Comunicarea deciziei și calea de atac

[...]

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.

[...]

**Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 893/06.10. 2005);*

[...]

12.6. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

[...]

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

**Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr. 380/31.05.2011);*

[...]

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

În condițiile arătate, obiectivul la care trebuie să răspundă AIF Teleorman urmare soluției care urmează să fie adoptată în cauză este: clarificarea concluziei potrivit căreia se impunea adoptarea măsurii de estimare a veniturilor în cauză, urmare constatării faptului că petenta a comercializat produse sub pretul de achiziție și stabilirea temeiului legal potrivit căruia vânzarea sub pret constituie un fapt generator privind obligarea agentului economic la plata TVA.

Urmează să fie desființată Decizia de impunere nr.2009, pentru suma de lei reprezentând TVA suplimentar de plată.

j). În ceea ce privește suma de lei, reprezentând TVA colectat considerat ca diferență între decont de TVA și jurnale de vânzări;

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a se pronunța asupra legalității și temeiniciei măsurii adoptate de organele de inspecție fiscală, care au stabilit suplimentar la control TVA în suma de lei.

In fapt, așa cum se poate reține din actul de control atacat, a fost verificată concordanța dintre sumele înscrise în deconturile de TVA și jurnalele pentru vânzări și cumpărări puse la dispoziția organelor de control, constatându-se că sumele din deconturile de TVA nu corespund cu cele din jurnalele pentru vânzări și cumpărări.

Situația concordanței dintre sumele din deconturile de TVA pe perioada verificată și sumele din jurnalele de vânzări și cumpărări este prezentată în anexa nr.32, rezultând o diferență în minus, în sensul diminuării sumei negative solicitate de agentul economic cu 104.019 lei.

Se menționează de către organele de inspecție fiscală faptul că au fost încălcate prevederile art. 82, alin. 3 din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, motiv pentru care suma de 104.019 lei, a fost constituită TVA stabilită suplimentar la control.

Petitionara în sprijinul contestației menționează faptul că decontul de TVA a fost întocmit înainte de închiderea conturilor și întocmirea balanței de verificare sintetice fiind respectate prevederile art. 82 alin 2(??) din OG 92/2003 a Codului de Procedură Fiscală.

În fundamentarea soluției care urmează să fie adoptată în cauză, au fost reținute mențiunile înscrise în expertiza contabilă, potrivit cărora:

"Neconcordanța între sumele din deconturile banesti și cele din jurnalele pentru vânzări și cumpărări are consecința diminuarea sumei negative solicitate de agentul economic cu suma de lei.

Constatarile expertizei

Situația întocmită de organul de control este corectă în sensul că are la bază datele și documentele puse la dispoziție de societate iar tratamentul diferenței în minus între sumele din deconturi și jurnale este cea reținută de organul fiscal.

Justificarea agentului economic în sensul că "se fac înregistrări contabile în luna și după depunerea deconturilor de TVA și s-a omis neintenționat să se corecteze deconturile prin cereri și s-au corectat din proprie inițiativă în perioadele următoare nu poate fi reținută întrucât în perioada supusă verificării nu s-au găsit cereri de corectare ale erorilor materiale din deconturile de TVA.

În ceea ce privește concluziile expertului parte, acestea au fost avute în vedere de organele de soluționare, ele necontribuind însă la fundamentarea soluției adoptate.

Potrivit acestora, cităm: *"în consecință, având în vedere că eroarea este elementară și la vedere și ușor de observat, expertul parte consideră că deși reprezintă un debit fiscal cert, el nu poate fi considerat un prejudiciu penal, pe baza de manoperă frauduloasă și cu o evidentă intenție".*

În condițiile prezentate, organele de soluționare vor reține că petitionara nu a respectat prevederile legale procedurale.

In drept, cauzei îi sunt aplicabile prevederile art. 82 alin.(3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată(MO nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare

[...]

ART. 82

Forma și conținutul declarației fiscale

[...]

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscrind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, **corespunzătoare situației sale fiscale**. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.

[...]

Având în vedere argumentele prezentate, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația, pentru suma de lei, reprezentând TVA.

k). Referitor la suma de lei, reprezentând TVA;

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a se pronunța asupra legalității și temeiniciei măsurii adoptate de organele de inspecție fiscală, care au stabilit suplimentar la control TVA în suma de lei.

In fapt, potrivit actului de control atacat, în luna februarie 2009 contribuabilul a omis să înregistreze în jurnalul pentru vânzări și evidența contabilă factura fiscală nr. 0008684/28.02.2009, în valoare totală de lei, din care TVA lei, emisă către SC SRL, reprezentând prestări servicii cu buldozer și vibrocompactor (anexa nr.24), diminuând în acest mod baza de impunere.

Organele de inspecție fiscală menționează că au fost încălcate prevederile art. 137, alin 1, litera a) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care suma de lei a fost constituită TVA suplimentară la control.

Petitionara menționează în contestație că factura respectivă a fost omisă să se înregistreze în luna respectivă, fiind înregistrată în *lunile anterioare*(??).

În actul de control atacat (raportul de inspecție fiscală), petitionara menționează că "*acestea sunt omisiuni de moment, înregistrările efectuându-se în lunile următoare*"-recunoscând practic faptul că factura în cauză a fost înregistrată ulterior perioadei supuse controlului.

În condițiile prezentate, organele de soluționare rețin faptul că în mod eronat a procedat petitionara, respectiv că aceasta nu a respectat prevederile legale în materie fiscală.

În fundamentarea acestei concluzii au fost reținute și argumentele prezentate în expertiza contabilă, potrivit cărora: "*Organul de control a reținut corect că agentul economic a încălcat prevederile art 137 alin 1 lit a) din Legea 571/2003. privind Codul Fiscal iar TVA în suma de 7 lei trebuie colectată.*"

De asemenea au fost reținute argumentele prezentate în opinia separată la expertiza contabilă, potrivit cărora: "*expertul parte este de acord cu această constatare (a expertului contabil desemnat), cu specificatia că provine dintr-o eroare admisibilă, iar suma este nesemnificativă și nu constituie un prejudiciu penal*".

In drept, cauzei îi sunt aplicabile, prevederile art 137 alin 1 lit a). Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile Legii nr. 82/1991 a contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se prevede:

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal(MO nr. 927/23.12.2003), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 137

(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 contrapartida 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;

[...]

*Legea nr. 82/1991 a contabilitatii, republicata(M.O. nr. 454/18.06.2008), cu modificările și completările ulterioare

[...]

ART. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

[...]

Având în vedere argumentele prezentate, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația, pentru suma de lei, reprezentând TVA.

* *

Referitor la suma de lei(rotunjita la lei), reprezentând diferența dintre suma totală de lei (TVA respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr./2009) și suma de lei(contestată).

Mentionăm faptul că această diferență este rezultată ca urmare a faptului că petenta a introdus în mod eronat contestație împotriva sumei de lei, suma care nu a fost individualizată prin Decizia de impunere nr./2009, ci prin Dispoziția de măsuri nr. 191/2009, în condițiile în care putea (**dar nu a introdus contestație**), împotriva sumei de lei, suma care a fost individualizată prin Decizia de impunere nr./2009.

.....-..... lei=521 lei [rezultată prin aproximarea(rotunjirea acestor sume)].

Organele de soluționare au întocmit acest mențiune în vederea clarificării obiectului contestației, reținându-se că această sumă nu poate constitui obiectul contestației dedusă judecătorești, nu a fost inclusă în cuantumul total al sumei contestate și nu a făcut obiectul reluării procedurii administrative de soluționare pe fond a contestației2009.

* *

Referitor la suma de lei, suma inclusă de petenta în totalul sumei de lei(solicitat eronat de contestatoare), solicitată de SC SRL pentru a fi încasată, potrivit Adresei nr./16.12.2011.

Mentionăm faptul că această sumă a fost încadrată ca TVA cu drept de rambursare, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr./24.06.2009, suma care este individualizată prin Decizia de impunere atacată nr.2009, respectiv că și TVA aprobată la rambursare.

În aceste condiții, este necesar a se reține faptul că diferența de lei, a făcut obiectul prezentei decizii de soluționare, așa cum s-a putut reține din Cap. III al prezentei decizii de soluționare [pct.-ele a), b), c), d), h), și i).].

Organele de soluționare au întocmit acest mențiune în vederea clarificării obiectului contestației, reținându-se că această sumă nu poate constitui obiectul contestației dedusă judecătii, nu a fost inclusă în cuantumul total al sumei contestate și nu a făcut obiectul reluării procedurii administrative de soluționare pe fond a contestației2009.

*
* *

Având în vedere considerentele de fapt și de drept arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G. nr./2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată (procedura în vigoare la data depunerii contestației), Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală (procedura în vigoare la data soluționării contestației),
directorul executiv al DGFP Teleorman

D E C I D E :

Art. 1. Se desființează Decizia de impunere nr.2009, pentru suma de lei reprezentând TVA, Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman urmând ca în 30 zile de la data comunicării și luării la cunoștință să întocmească un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia și care va putea fi contestat potrivit legii [(pct. a).];;

Art. 2. Se desființează Decizia de impunere nr.2009, pentru suma de lei reprezentând TVA, Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman urmând ca în 30 zile de la data comunicării și luării la cunoștință să întocmească un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia și care va putea fi contestat potrivit legii [(pct. b).];;

Art. 3. Se desființează Decizia de impunere nr.2009, pentru suma de lei reprezentând TVA, Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman urmând ca în 30 zile de la data comunicării și luării la cunoștință să întocmească un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia și care va putea fi contestat potrivit legii [(pct. c).];;

Art. 4. Se desființează Decizia de impunere nr.2009, pentru suma de lei reprezentând TVA, Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman urmând ca în 30 zile de

la data comunicării și luării la cunoștință să întocmească un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia și care va putea fi contestat potrivit legii[(pct. d).];;

Art. 5. Se respinge ca fiind fara obiect contestatia formulata de SC SRL, cu sediul social in municipiul, judetul Teleorman, pentru suma de lei, reprezentand TVA [(pct. e).];

Art. 6. Se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC SRL, cu sediul social in municipiul, judetul Teleorman, pentru suma de lei, reprezentand TVA [(pct. f).];

Art. 7. Se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC SRL, cu sediul social in municipiul, judetul Teleorman, pentru suma de lei, reprezentand TVA [(pct. g).];

Art. 8. Se admite contestatia formulata de SC SRL, cu sediul social in municipiul, judetul Teleorman, pentru suma de lei, reprezentand TVA, urmand sa fie anulata corespunzator cu suma admisa Decizia de impunere nr./2009 [(pct. h).];

Art. 9. Se desfiinteaza Decizia de impunere nr.2009, pentru suma de 15.003 lei reprezentand TVA, Activitatea de Inspectie Fiscală Teleorman urmând ca în 30 zile de la data comunicării și luării la cunoștință să întocmească un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia și care va putea fi contestat potrivit legii[(pct. i).];;

Art. 10. Se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC SRL, cu sediul social in municipiul, judetul Teleorman, pentru suma de lei, reprezentand TVA [(pct. j).];

Art. 11. Se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC SRL, cu sediul social in municipiul, judetul Teleorman, pentru suma de 7 lei, reprezentand TVA [(pct. k).];

Art.12. Prezenta decizie a fost redactata în 5 exemplare toate cu valoare de original comunicate celor interesați;

Art.13. Prezenta decizie poate fi atacată la instanța judecatorească de contencios administrativ în termen de 6 luni de la data comunicării .

Art.14. Biroul Soluționare Contestații va aduce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.

Director Executiv