



DECIZIA nr. 158/20.11.2012
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. B S.R.L.
înregistrată la D.G. F. P. V sub nr./18.10.2012

Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală V prin adresa nr. 3566/22.10.2011, înregistrată la D.G.F.P. V sub nr. ---3/25.10.2012, cu privire la contestația nr. ---/15.10.2012 formulată de **S.C. B S.R.L. Cod Unic de Înregistrare RO 000000, Număr Registrul Comerțului J../.../....., cu sediul social în B, str. ..., nr. ..., județul V.**

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-VS ... din data de 27.09.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS ... din data de 27.09.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de Inspecție Fiscală V- Serviciul Inspecție Fiscală II prin care s-au stabilit în sarcina contestatoarei, obligații suplimentare de plată în sumă totală de S lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de S1 lei;
- dobânzi - impozit pe profit în sumă de S2 lei;
- penalități de întârziere - impozit pe profit în sumă de S3 lei;
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de S4 lei;
- dobânzi - TVA în sumă de S5 lei;
- penalități de întârziere -TVA în sumă de S6 lei, din care **S.C. B S.R.L.** contestă **suma de C lei , respectiv:**
- **impozit pe profit în sumă de C2 lei;**
- **dobânzi și penalități de întârziere-impozit pe profit în sumă de C1 lei;**
- **taxă pe valoarea adăugată în sumă de C3 lei;**
- **dobânzi - și penalități de întârziere -TVA în sumă de C4lei.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-VS .../27.09.2012, respectiv 05.10.2012, potrivit semnăturii și ștampilei de pe adresa de înaintare a deciziei de impunere și data înregistrării contestației la D.G.F.P. V, respectiv 18.10.2012, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Organul emitent al actului administrativ contestat, în speță Activitatea de Inspecție Fiscală V a întocmit dosarul contestației și prin adresa nr. 3566/22.10.2012 înregistrată D.G.F.P. V sub nr. ---25.10.2012 l-a transmis către Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. V împreună cu Referatul privind propunerile de soluționare a contestației în care se menționează că împotriva S.C. B S.R.L. nu s-a formulat plângere penală și se propune respingerea în totalitate a contestației.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile impuse de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. V se investeste cu pronunțarea asupra contestației formulate de S.C. B S.R.L., din B, str. ..., nr. ..., județul V.

I. S.C. BS.R.L contestă *parțial* Decizia de impunere nr. .../27.09.2012 precizând

următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de C3 lei, majorările și penalitățile în sumă de C4 lei, aferente autoturismului marca, cu capacitate cilindrică de 2.995 cm.³, achiziție intracomunitară, considerat de societate ca mijloc de transport valori de bancă, pentru care la control nu s-a admis dreptul de deducere a TVA în sumă de C3 lei motivându-se că autoturismul în cauză nu îndeplinește condițiile pentru a se încadra în excepțiile la limitări prevăzute de art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 45 lit. b) din 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 data de 20.06.2011 a efectuat achiziția intracomunitară a unui autoturism marca cu capacitate cilindrică de 2.995 cm.³, cu valoarea de zzzz lei necesar pentru transportul de valori la bancă și pentru colectarea numerarului din rețeaua de magazine "B" și a efectuat înregistrarea contabilă: 442.06 = 442.07 = C3 lei (taxare inversă).

- din punct de vedere fiscal, operațiunea a fost încadrată la art 145¹ alin.1, lit. b) din Legea 571/2003, ca "mijloc de transport pentru pază și protecție" iar "paza transporturilor bunurilor și valorilor importante, constând în sume de bani.... se asigură cu mijloace de transport anume destinate și se realizează, după caz, cu jandarmi,....., personal propriu.....în condițiile legii" așa cum prevede art. 25, alin. (1) din Legea 333/2003.

- organul de inspecție fiscală a aplicat din Legea 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor numai art. 27, alin. (1), neținând cont de alin. (4) în care se precizează: *"Autovehiculele care în mod curent sunt folosite pentru transportul unor valori de mai mică importanță, vor fi prevăzute cu casete metalice fixate pe caroserie, dotate cu încuietori, sistem de alarmare, și vor fi însoțite de una sau mai multe persoane, desemnate din cadrul unității respective, sau de agenți de pază. Certificarea acestor autovehicule nu este obligatorie."*

- există art. 4 alin. (1) Anexa la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor care spune: *"Conducătorii unităților care operează cu numerar au obligația implementării unor măsuri eficiente în scopul asigurării protecției personalului și a valorilor pe timpul manipulării, procesării sau transportului și descurajării săvârșirii infracțiunilor contra patrimoniului, precum și în scopul acordării sprijinului necesar organelor judiciare în vederea identificării făptuitorilor"*.

În consecință, petenta consideră că având în vedere scopul pentru care a fost achiziționat autoturismul, îndeplinește condițiile de unitate care operează cu numerar prin natura obiectului principal de activitate pe care îl are, respectă prevederile Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor și ca atare, a încadrat corect din punct de vedere fiscal achiziția intracomunitară ca excepție la limitările prevăzute de legea fiscală în timp ce inspecția fiscală ignorând prevederile Legii 333/2003 a încadrat incorect operațiunea și nu a dat drept de deducere a TVA în sumă de C3 lei.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de C2lei și majorări + penalități în sumă de C1 lei:

- impozitul pe profit în sumă de C2 lei a fost calculat de inspecția fiscală la valoarea de X lei ce reprezintă prețul mărfurilor (fără T.V.A.) aprovizionate de la SC M. T. M. S.R.L. cu factura nr. ../16.04.2011 înregistrată în mod eronat, de două ori (și în data de 16.05.2011).

Suma de X lei a fost considerată de organul de inspecție fiscală cheltuială nedeductibilă conform prevederilor art. 21, alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003, "cheltuieli înregistrate în contabilitate fără document justificativ" deși în fapt, în data de 16.05.2011, societatea a înregistrat eronat de doua ori factura nr. 91/16.04.2011 cu marfa achiziționată de la S.C. M. T. M. S.R.L., prin înregistrarea contabilă:

$$\begin{array}{r} \% = 401 \quad \underline{\text{I}} \\ 371 \quad \quad \text{X} \end{array}$$

442.06 X1

Deci, înregistrarea dublă a fost efectuată în contul 371 "Mărfuri", care evidențiază stocul de mărfuri și nu o cheltuială, ce a fost considerată eronat de inspecția fiscală, ca nedeductibilă.

Corectarea erorii, atunci când nu influențează contul de profit și pierdere se efectuează prin ștornare, respectiv:

% = 401 - T
371 - X

442.06 - X1, astfel se anulează stocul de mărfuri scriptic în sumă de X lei și dreptul de deducere al T.V.A. în sumă de X1 lei.

În susținerea faptului că înregistrarea dublă în contul 371 "Mărfuri" nu este o cheltuială așa cum a încadrat-o inspecția fiscală, societatea invocă prevederile Ordinului M.F. nr. 3055/2009 cu privire la funcțiunea contului 607 "cheltuieli privind mărfurile" și anume: "în debitul contului se înregistrează valoarea mărfurilor vândute".

Față de argumentele de fapt și de drept expuse mai sus, în temeiul art. 216, alin. (3) din Codul de procedură fiscală S.C. B S.R.L. solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile stabilite suplimentar de plată pentru:

- suma de d lei, reprezentând T.V.A. și majorări + penalități aferente;
- suma de d2 lei, reprezentând impozit pe profit și majorări + penalități aferente.

În susținerea contestației societatea anexează în copie, următoarele documente:

1. Fișa postului salariatului care este angajat cu contract de muncă pe termen nelimitat pe funcția de șofer;
2. Fișa postului salariatului care este angajat cu contract de muncă pe termen nelimitat pe funcția de agent de pază și atestatul care-i conferă dreptul de a ocupa acest post;
3. Planul de pază și protecție a valorilor și persoanelor din data de 01.07.2011.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS .../27.09.2012, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală V- Serviciul Inspecție Fiscală II din cadrul D.G.F.P. V în baza Raportului de Inspecție Fiscală înregistrat sub nr. F-VS .../27.09.2012 s-au consemnat următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Diferența de T.V.A colectată în **sumă de C3 lei** reprezintă TVA ("taxare inversă") aferentă achiziției intracomunitare a unui autoturism marca cu capacitate cilindrică de 2995 cm³, în data de 20.06.2011, cu valoarea de zzzz lei pentru care agentul economic a efectuat înregistrarea contabilă 4426=4427 cu suma de C3 lei, considerând autoturismul "mijloc de transport valori la bancă".

În urma inspecției fiscale efectuate s-a constatat că autoturismul nu se încadrează în excepțiile enumerate în articolul 145¹ din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare privind "Limitări speciale ale dreptului de deducere" coroborat cu pct. 45¹ lit. b) din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

"b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare", vehicule care, conform art 27 alin. (1) din același act normativ trebuie să îndeplinească anumite condiții speciale: "[...] se certifică, potrivit legii, de către un laborator sau de un organism de certificare abilitat, care stabilește, conform standardelor, clasa de siguranță în care se încadrează. Acestea se amenajează în mod corespunzător, se dotează cu dispozitive tehnice de pază și alarmare, destinate să asigure securitatea deplină a persoanelor însoțitoare, a bunurilor, valorilor și produselor speciale transportate și se echipază cu tehnică de transmisiuni radio pe frecvențele aprobate conform legii".

Având în vedere cele de mai sus, organul de inspecție fiscală a considerat că

limitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestei operațiuni se concretizează prin formula contabilă: "2133=4426 cu suma de C3 lei, diminuându-se astfel TVA deductibilă cu aceiași sumă. Astfel s-a stabilit în sarcina petentei TVA suplimentară de plată în sumă de C3 lei și accesorii de plată în sumă de C4 lei.

2. Referitor la impozitul pe profit:

Suma de X lei reprezintă cheltuială cu marfa aprovizionată de la S.C. M. T. M. S.R.L. cu factura nr. --/16.04.2011, înregistrată de doua ori (și în data de 16.05.2012) fiind considerată la control drept cheltuială nedeductibilă conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal - "cheltuieli înregistrate în contabilitate fără document justificativ" și s-a calculat impozit pe profit - diferență de control, în sumă de C2 lei precum și accesorii aferente în sumă de C1 lei.

III. Luând în considerare susținerile organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, precum și actele normative incidente cauzei se rețin următoarele:

În perioada 06.04.2012 - 26.09.2012, S.C. B S.R.L. CUI RO 000000, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J./.../..., cu sediul social în B, str. ..., nr. ..., județul V, având ca obiect principal de activitate "Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun" - cod CAEN 4711, desfășurat prin mai multe puncte de lucru de pe raza municipiului B cu desfacere en-gros și en-detail a fost supusă unei inspecții fiscale generale care a cuprins perioada 01.05.2009-31.12.2011 la impozitul pe profit și perioada 01.05.2009-31.01.2012 la taxa pe valoarea adăugată.

1. Referitor la suma de C3 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere și la obligațiile fiscale accesorii în sumă de C4 lei:

cauza supusă soluționării D.G.F.P. V prin Compartimentul soluționare contestații este să se pronunțe dacă S.C. BS.R.L. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui autovehicul cu capacitate cilindrică de 2995 cm³ în data de 20.06.2011, în condițiile în care nu demonstrează cu documente legal întocmite că acesta a fost utilizat pentru pază și protecția valorilor.

În fapt, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală nr. F-VS .../27.09.2012 și a contestației nr. 591/15.10.2012 depusă la D.G.F.P. V în data de 18.10.2012 sub nr., se reține că S.C. B S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de C3 lei aferentă unui mijloc de transport cu capacitatea cilindrică de 2995 cm³ în valoare de zzzz lei, achiziționat după data de 01.05.2009 (în data de 20.06.2011- achiziție intracomunitară pentru care a aplicat "taxare inversă").

La control s-a constatat că în speță sunt aplicabile dispozițiile art.145[^]1 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat și completat prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar fiscale, organele de inspecție fiscală, precizând că autoturismul achiziționat de petentă nu se încadrează în excepțiile enumerate la art.145[^]1 din Codul fiscal deoarece societatea nu a făcut dovada că acest mijloc de transport a fost special amenajat și certificat pentru a fi utilizat exclusiv pentru transport bunuri și valori bancare așa cum susține și ca urmare nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de C3 lei aferentă.

În drept, se fac aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și ale H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- Cod Fiscal:

"ART. 145[^]1

Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri,

incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

[...]"

Norme metodologice:

"45¹. (1) În aplicarea [art. 145¹](#) alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor [Legii nr. 333/2003](#) privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare [...]"

Având în vedere dispozițiile legale anterior citate, se reține faptul că, în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2011, regula generală privind taxa pe valoarea adăugată este că în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă .

Prin excepție de la regula generală, în situația în care aceste vehiculele sunt utilizate exclusiv pentru:..., pază și protecție, vor fi exceptate de la limitarea deducerii T.V.A. stabilita de art.145¹ din Codul fiscal.

În susținerea contestației societatea anexează:

- Contractul individual de muncă încheiat și înregistrat sub nr. ---/18.03.2010 pentrușofer autocamion, fișa postului pentru conducător auto;
- Contractul individual de muncă nr. --/17.05.2011 pentru P.C C- agent de pază și ordine- magazinul B din str. ... nr. ---:
- Atestat seria NT nr. -- eliberat în baza prevederilor art. 41 din Legea nr. 333/2003 pe numele lui P. CL pentru exercitarea profesiei de agent de pază și ordine cod 5169.1.1;
- Certificatul de calificare profesională eliberat de A.J.O.F.M/A.M.O.F.M. Neamț pe numele domnului P. M. C-C pentru meseria de agent pază, control acces, ordine și intervenție;
- Fișa postului -agent pază pentru P. M. C-C și Instrucțiuni proprii de securitate și sănătate în muncă pentru agent de pază;
- Plan de pază al transporturilor de valori aparținând S.C. BS.R.L. încheiat în data de 01.07.2011.

În planul de pază al transporturilor de valori aparținând S.C. B S.R.L. încheiat în data de 01.07.2011 la Capitolul V- Mijloace de transport folosite este specificat "transporturile de valori efectuate de S.C. BS.R.L. se realizează cu autovehiculul amenajat special marca C..., de culoare alb nisip dotat cu sistem de monitorizare prin satelit cu modul de navigație inclusiv 2640 E securizare Privacy a geamurilor 395 E, sistem de asistare prin camere video a parcării față și spate 1290E. Autovehiculul este amenajat cu seif metalic, dotat cu încuietori, sistem de alarmă și sistem GPS".

Aceste documente, întradevăr atestă faptul că unitatea a respectat obligația prevăzută de Legea nr. 333/2003 și anume obligația de a implementa unele măsuri în scopul asigurării protecției obiectivelor, personalului și a valorilor pe timpul manipulării,

procesării sau transportului în sensul că a angajat personal de pază pentru punctele de lucru (magazine, depozite), a organizat activitatea de pază și protecție a bunurilor și valorilor de transportat“ cu un autovehicul special amenajat, dotat în condițiile legii însă nu vin să demonstreze utilizarea exclusivă a autovehiculului achiziționat în data de 20.06.2011 pentru activitatea de pază și protecție a transportului de valori. De altfel, din contestație nici nu rezultă exclusivitatea utilizării vehiculului respectiv în acest scop, petenta afirmând doar faptul că acesta a fost utilizat pentru transportul de valori la bancă și pentru colectarea numerarului din rețeaua proprie de magazine fără a proba aceste susțineri cu documente.

De menționat este faptul că utilizarea exclusivă a vehiculului pentru activitățile exceptate de lege rezultă din: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada faptului că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foi de parcurs din care să rezulte că numai personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehiculele în cauză, precum și orice alte dovezi suplimentare care pot fi furnizate.

În raport de cele de mai sus se reține că obiectul principal de activitate al S.C. B S.R.L. este “Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun” – cod CAEN 4711, are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții (șoferi și agenți de pază) însă nu a prezentat, foi de parcurs din care să rezulte că numai personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehiculul în cauză, planul de pază nu poartă un număr de înregistrare și nu este avizat de organele Poliției Române ori în conformitate cu prevederile art. 5 din Legea nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor: *“(1) Paza se organizează și se efectuează potrivit planului de pază, întocmit de unitatea ale cărei bunuri sau valori se păzesc, cu avizul de specialitate al poliției. Acest aviz este obligatoriu pentru fiecare caz de modificare a planului de pază.”* iar conform prevederilor art. 55 din aceeași lege *“în scopul asigurării pazei și a siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor, Poliției Române îi revin următoarele atribuții principale: a) avizează planurile de pază ale unităților la care paza nu este asigurată cu efective de jandarmi.[...]”*

În consecință, afirmația unității potrivit căreia autoturismul a fost utilizat pentru transportul de valori la bancă și pentru colectarea numerarului din rețeaua B nu este de natură a conduce la soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care nu se demonstrează utilizarea exclusivă a acestuia pentru astfel de activități.

Ca urmare, întrucât vehiculul în cauză nu se încadrează în niciuna din excepțiile prevăzute la art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că unității îi este aplicabilă regula generală, adică taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției autovehiculului marca cu greutatea maximă de 2995 cm³ (vehicul rutier motorizat care este destinat exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și care nu are mai mult de 9 scaune de pasageri) în sumă de C3 lei este nedeductibilă.

În temeiul dispozițiilor mai sus citate, pentru considerentele anterior prezentate, TVA în sumă de C3 lei, aferentă achiziției autovehiculului marca, este nedeductibilă, contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de **C4 lei**, calculate la control pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de C3 lei, întrucât stabilirea dobânzilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul și având în vedere că în sarcina S.C. BS.R.L. este reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în suma de mai sus, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de 14,014 lei stabilite în temeiul prevederilor art.119, art. 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 25.07.2011-25.09.2012.

În consecință, contestația formulată de S.C.BS.R.L. urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru capătul de cerere privind accesoriile în sumă de C4 lei, aferente

TVA.

2. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de C2 lei și accesoriile aferente în sumă de C1 lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V prin Compartimentul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra măsurii organelor de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere a cheltuielilor cu costul mărfurilor în sumă de X lei în condițiile în care societatea a înregistrat de două ori în evidența fiscală o factură privind achiziții de mărfuri.

În fapt, suma de X lei reprezentând contravaloarea mărfii achiziționată de la S.C. M. T. M. S.R.L. cu factura nr...../16.04.2011, înregistrată de două ori (și în data de 16.05.2011) a fost considerată la control drept "cheltuieli înregistrate în contabilitate fără document justificativ" și prin urmare nedeductibilă conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care s-a calculat diferența suplimentară de plată la impozitul pe profit în sumă de C2lei ($1X * 16\%$), măsură pe care contestatoarea o respinge arătând că prin înregistrarea de două ori a unei facturi referitoare la achiziția de mărfuri s-a influențat doar stocul de mărfuri nu și rulajul contului 607 "Costul mărfurilor vândute", operațiunea fiind înregistrată în contabilitate, la data efectuării -16.04.2011 dar și în data de 16.05.2011 prin articolul contabil 371 și 4426 (Mărfuri și TVA deductibilă) = 401 Furnizori.

În drept, se fac aplicabile:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- Cod fiscal – art. 19:

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin. (3). Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal.

- Norme metodologice - pct. 12.:

"Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza [Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare](#), precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor [art. 21 din Codul fiscal.](#)"

- Cod fiscal- art. [21](#)

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Referitor la determinarea cheltuielilor deductibile privind costul mărfurilor vândute, O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene precizează:

"160. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite [...] metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

- (3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

- (4) Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$\text{Soldul inițial al } + \text{ Diferențe de preț aferente diferențelor de preț intrărilor în cursul perioadei, cumulată de la începutul exercițiului financiar până la}$$

Coeficient de*2)= $\frac{\text{Soldul inițial al repartizare} + \text{Valoarea intrărilor în stocurile la preț de înregistrare de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}{\text{cursul perioadei la preț de înregistrare}} \times 100$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite.”

Astfel, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

Pentru a fi deductibile cheltuielile privind costul mărfurilor vândute se determină în conformitate cu prevederile pct. 160 O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și nu direct de pe facturile de aprovizionare a mărfurilor și la data efectuării operațiunii de achiziție.

De reținut că prin înregistrarea de două ori a unei facturi privind achiziția mărfurilor, societatea a mărit soldul contului 371 “Mărfuri” și al contului 378 “Diferențe de preț la mărfuri” ceea ce indirect a influențat și cuantumul cheltuielilor înregistrate în contul 607 “Cheltuieli privind mărfurile”, situație neanalizată la control.

Deasemenea, majorarea soldului scriptic al contului 307 “Marfuri” determină totodată o lipsă din gestiune care se stabilește prin efectuarea *inventarierii patrimoniului organizată conform* Ordinul M.F.P. nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii care precizează:

“2. - (1) În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:

- a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;
- b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
- c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;
- d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- e) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;
- f) în alte cazuri prevăzute de lege”.

“4. - (1) Inventarierea anuală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei entități.”

“35. - (1) Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazine) și din contabilitate”.

“45. - (1) Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității.

Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile”.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei nu rezultă însă că organul de inspecție fiscală a verificat modul de valorificare a rezultatelor inventarierii patrimoniului la 31.12.2011.

În raport de actele normative mai sus citate se reține că organele de inspecție fiscală nu au întreprins demersuri în vederea stabilirii cu certitudine că **S.C. BS.R.L.** a majorat nejustificat cheltuielile deductibile la calculul impozitului pe profit prin

înregistrarea de două ori în evidența contabilă a contravalorii mărfurilor achiziționate în baza facturii nr. 91/16.04.2011 și în consecință a diminuat în mod nejustificat impozitul pe profit datorat cu suma C2lei.

Ținând seama de cele de mai sus și având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu au aplicat prevederile legale de mai sus, în sensul că nu au analizat dacă înregistrarea de două ori a operațiunii de aprovizionare cu mărfuri a influențat cuantumul impozitului pe profit datorat pentru anul 2011, nu au precizat motivul pentru care cheltuielile în sumă de X lei au fost considerate ca fără documente justificative, organul de soluționare a contestației va face aplicarea art. 216 alin. (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

"(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", coroborat cu pct. 11.6. din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: **"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."** și va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS .../27.09.2012 pentru impozitul pe profit în sumă de C2 lei.

Având în vedere faptul că în conformitate cu prevederile art. 47 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată: *"Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare [...]"* se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS ... din data de 27.09.2012 și pentru capătul de cerere privind accesoriile (majorările+penalitățile de întârziere) în sumă de C1 lei aferente impozitului pe profit, urmând ca organul de inspecție fiscală să procedeze în conformitate cu prevederile punctului 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.050/2004, care precizează: *"în cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat"* (cu mențiunea ca art.185 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, a devenit prin republicare art. 216) în sensul că va efectua o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

Art. 1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F VS-.../27.09.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS .../27.09.2012 pentru **suma de d2 lei**

reprezentând:

- **diferența de impozit pe profit în suma de C2 lei;**
- **accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de C1 lei,** urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

Art. 2. Respingerea contestației formulată de S.C. BS.R.L., CUI: RO 000000, cu sediul social în B, str. ..., nr. ..., jud. V, pentru **suma de d lei**, din care:

- **C3 lei – taxă pe valoarea adăugată;**
- **C4lei – dobânzi+ penalități de întârziere aferente TVA.**

Art. 3. Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie, în condițiile art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare celor în drept.

Art. 4. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul V Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,