

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Direcția generală a finanțelor publice Alba
Biroul de soluționare a contestațiilor

DECIZIA NR. ... /
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. C S.R.L.,
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...

Biroului de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a jud. Alba i-a fost înaintată în data de ... de către S.C. C S.R.L., cu sediul în, Sentința civilă nr. a Tribunalului ..., prin care instanța de judecată dispune reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de societatea mai sus menționată, soluționare suspendată prin Decizia nr. ... / ... a D.G.F.P. Alba.

Sentința civilă a fost pronunțată în baza Ordonanței din data de ... a Parchetului de pe lângă Judecătoria..., prin care se dispune scoaterea de sub urmărire penală a numitelor G.M. și N.L. și aplicarea unei sancțiuni cu caracter administrativ pentru cele două persoane.

S.C. C S.R.L. a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ... /2006 al Activității de Inspecție Fiscală Alba, ale cărui concluzii au fost sintetizate prin Decizia de impunere nr. ... /2006, contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...2006, al cărei obiect îl constituie suma de **RON**, reprezentând:

- ... RON - impozit pe profit;
- ... RON - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... RON - penalități aferente impozitului pe profit;
- ... RON - T.V.A.;
- RON - dobanzi aferente T.V.A.;
- ... RON - penalități aferente T.V.A.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 177 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175, art.179 și art. 184 alin.(3) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să analizeze pe fond contestația formulată de S.C. C S.R.L.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. Prin contestația formulată, petenta precizează următoarele în susținerea cauzei:

Contestatoarea precizează că diferențele de impozite și taxe stabilite de organele de inspecție fiscală nu au o bază reală, respectiv nu reiese din actele contabile ori din verificările efectuate că sumele menționate ar fi rezultatul efectuării unor vânzări reale, efectuate la punctul de lucru al societății.

Bonurile care compun rapoartele Z au fost emise de cele două angajate ale agentului economic, respectiv G.M. și N.L., fără să aibă la bază livrarea de marfă și încasarea contravalorii acesteia.

În urma controlului efectuat, s-a constatat că nu există diferențe între cantitatea de marfă intrată în societate raportat la stocul existent și vânzările efectuate.

De aici incumbă și motivarea contestației de a nu plăti sumele stabilite de organele de control.

Petenta își exprimă părerea că orice angajat care vrea să prejudicieze societatea și imaginea acesteia ori a administratorului poate cu bună știință să înregistreze în casa de marcat sume fictive (fabuloase), din care să rezulte obligații către bugetul statului.

În calitate de contribuabil, conform art. 78 alin. (4) din O.G. Nr. 92 / 2003 republicată, societatea este obligată să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate, iar nu operațiuni fictive.

Petenta apreciază că organul de control nu a ținut cont de obiecțiile formulate, considerând ca vânzări reale sumele înscrise în bonurile fictive emise de cele două angajate, fără știința administratorului.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ...2006 și prin Decizia de impunere nr. ... / ...2006 ale Activității de Inspecție Fiscală Alba, s-au stabilit următoarele:

Inspeția fiscală s-a desfășurat la sediul societății situat în ... și a vizat verificarea aspectelor sesizate în adresa emisă de Poliția orașului ... cu nr.2006, precum și adresa nr.2006 prin care se solicita stabilirea eventualelor implicații pe care le poate avea marcarea în casa de marcat a unor sume nereale (suplimentare față de valoarea reală a vânzărilor) și care nu au fost înregistrate în evidențele contabile ale societății.

Urmare a verificărilor efectuate, s-a constatat că există diferență între totalul monetarelor (a zeturilor) înregistrate în contabilitate și totalul lunar al raporturilor Z, raportat la sfârșitul lunii, în sensul că totalul raporturilor Z reflectate în monedă și înregistrate în contabilitate este mai mic decât total raport la sfârșitul lunii cu suma de ... RON (pe perioada ...).

Potrivit registrului de citire a contoarelor pentru pompele din stația de combustibili (registru cu circulație internă), diferența de RON se diferențiază pe schimburile celor două angajate astfel:

- N.L.: RON;
- G.L.: RON.

Organul de control constată faptul că societatea nu înregistrează în contabilitate vânzări (bonuri fiscale emise) în sumă de ... RON, rezultând o neînregistrare de venituri în sumă de ... RON și T.V.A. în sumă de ... RON.

Ca urmare a aspectelor sesizate, implicațiile fiscale stabilite au fost următoarele:

A. Cu privire la impozitul pe profit:

Verificarea aspectelor cu privire la impozitul pe profit s-a făcut cu respectarea prevederilor Legii nr. 571 / 2003 cu modificările ulterioare și a H.G. Nr. 44 / 2004.

Organul de control a stabilit un impozit pe profit în sumă de ... RON; prin necalcularea și neînregistrarea impozitului pe profit, entitatea a încălcat prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003, precum și prevederile H.G. Nr. 44 / 2004.

Pentru neplata către bugetul consolidat al statului a impozitului pe profit în sumă de ... RON, pentru perioada ... s-au calculat dobânzi în sumă de ... RON, potrivit O.G. Nr. 92 / 2003, art. 115 și 116.

De asemenea, pentru perioada ..., s-au stabilit penalități în sumă de ... RON, potrivit art. 121 din O.G. Nr. 92 / 2003 republicată.

B. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:

Verificarea aspectelor referitoare la T.V.A. s-a făcut cu respectarea prevederilor Legii nr. 571 / 2003 cu modificările ulterioare și a H.G. Nr. 44 / 2004.

Organul de inspecție fiscală a stabilit T.V.A. de plată în sumă de ... RON.

Prin necalcularea și neînregistrarea T.V.A., agentul economic a încălcat prevederile art. 126 și 128 coroborat cu art. 140 din Legea nr. 571 / 2003 cu modificările ulterioare și ale H.G. Nr. 44 / 2004.

Pentru neplata către bugetul statului a T.V.A. în sumă de ... RON pentru perioada ... s-au calculat dobânzi în sumă de ... RON , potrivit O.G. Nr. 92 / 2003, art. 115 și 116, H.G. r. 784 / 2005 și Legii nr. 210 / 2005.

De asemenea, pentru perioada ... s-au calculat penalități în sumă de ... RON, potrivit art. 121 din O.G. Nr. 92 / 2003 republicată.

C. Alte constatări:

Prin adresa nr. / ..., administratorul societății, d-na V.S., a fost înștiințată că în data de va avea loc discuția finală asupra rezultatelor controlului.

Administratorul societății s-a prezentat la discuția finală în data de la sediul organului de control, unde, în urma expunerii de către organele de inspecție fiscală a rezultatelor controlului, a formulat obiecțiuni la acestea, motivând faptul că neînregistrarea în contabilitate s-a datorat celor două angajate care au ascuns emiterea unor bonuri fiscale.

Organul de control, analizând obiecțiunile formulate, a arătat faptul că, întrucât cele două angajate ale societății au emis bonuri fiscale care aparțin

societății, aceasta avea obligația să le înregistreze și totodată să înregistreze obligațiile către bugetului consolidat al statului.

III. Din analiza actelor existente la dosarul cauzei, a argumentelor părților, în conformitate cu actele normative aflate în vigoare în perioada analizată- se rețin următoarele:

Cu privire la debitele suplimentare reprezentând TVA și impozit pe profit stabilite de organele de inspecție fiscală și accesoriile aferente acestora, precizăm următoarele:

În fapt, S.C. C S.R.L. cu sediul în ... desfășoară activitate de comercializare a carburanților (stație combustibili).

Debitele și accesoriile în cauză au fost stabilite de organele de control în urma constatării faptului că există diferență între totalul monetarelor (a zeturilor) înregistrate în contabilitate și totalul lunar al raporturilor Z raportat la sfârșitul lunii, în sensul că totalul raporturilor Z reflectate în monedă și înregistrate în contabilitate este mai mic decât total raport la sfârșitul lunii cu suma de ... RON (pe perioada ...).

Potrivit registrului de citire a contoarelor pentru pompele din stația de combustibili (registru cu circulație internă). Diferența de RON se reflectă pe schimburile celor două angajate cu contract de muncă ale societății, respectiv:

- N.L.: ...RON;
- G.M.: RON.

Împotriva celor două angajate, administratorul societății, d-na V.S., a formulat plângere adresată Poliției orașului..., pe numele acestora începând urmărirea penală în dosarul nr.

Prin ordonanța din data de emisă în dosarul nr. de către Parchetul de pe lângă Judecătoria s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a celor două angajate pentru faptele prevăzute de art. 246 Cod penal, raportat la art. 258 Cod penal, cu aplicarea art. 41 alin. 2 Cod penal și art. 43 din Legea nr. 82 / 1991 republicată, având în vedere faptul că în cauză nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii.

Organele de urmărire penală precizează că urmărirea penală împotriva angajatelor G.M. și N.L. a început în baza rezoluției din data de, pentru săvârșirea infracțiunilor constând în aceea că, în calitate de vânzătoare cu contract de muncă la stația peco aparținând S.C. C S.R.L., au emis în mod fictiv bonuri fiscale din casa de marcat fără să vândă carburant, realizând în total pe parcursul anului 2005 vânzări fictive de RON, fapt pentru care organele fiscale au dispus înregistrarea lor în contabilitatea societății și plata sumei de ... RON, reprezentând obligații fiscale la bugetul de stat.

La dosarul cauzei este anexată copia expertizei contabile judiciare nr. ... /, efectuate în cauză la solicitarea IPJ ... - Poliția orașului ..., din care rezultă următoarele:

Gestiunea propriu-zisă a fost condusă de administratorul societății, V.S., care întocmea actele operative de intrare în gestiune (recepții) și prelua numerarul (personal sau printr-o altă persoană împuternicită).

Operațiunile de vânzări au fost efectuate de către angajații societății pe post de primitori distribuitori - G.M., N.L. și J.V. - ale căror atribuții sunt asimilate atribuțiilor de gestionare.

Acești primitori-distribuitori, pe lângă vânzările efective și emiterea de bonuri fiscale, întocmeau zilnic, la predarea schimbului, rapoarte de vânzări.

Așadar, principalele activități ale celor două angajate în cauză erau de vânzare efectivă a carburanților - obligație ce derivă din contractele de muncă ale acestora, cât și de emitere a bonurilor fiscale - obligație ce derivă din O.G. Nr. 28 / 1999, republicată, privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

Din expertiza efectuată a rezultat faptul că au fost emise bonuri fiscale pentru care nu au fost întocmite monetae, respectiv nu au fost depuși banii rezultați din eventualele vânzări ale produselor în cauză, această constatare bazându-se pe faptul că rapoartele zilnice (rapoartele Z) lipsesc atât în formă fizică, cât și din rolele jurnal (acestea fiind rupte în dreptul rapoartelor zilnice lipsă).

Urmare a reconstituirii rapoartelor Z din memoria fiscală, s-a constatat că au fost generate de către casa de marcat și nu au fost depuse un număr de 26 rapoarte Z, conținând un număr de 158 bonuri fiscale.

S-a constatat totodată că, cu ocazia predării - primirii schimbului între primitorii - distribuitori, pe baza de rapoarte de vânzări, nu au fost constatate cantități lipsă, respectiv că nu au fost efectuate vânzări suplimentare de carburanți pentru care eventual nu s-a predat numerarul pe bază de monetar, ci că au fost emise bonuri fiscale fără a avea la bază vânzări reale, cu distrugerea rapoartelor Z în care au fost cuprinse.

Expertul mai precizează că nu au fost efectuate vânzări efective cu ocazia emiterii celor 158 de bonuri fiscale, în susținerea acestei situații stând și faptul că nu au fost constatate lipsuri la inventarierea gestiunii în cauză.

Cu privire la consecințele fiscale pentru S.C. C S.R.L. ale faptelor celor două angajate, prin expertiză se precizează că raportul fiscal de închidere zilnică este documentul avut în vedere de către organele fiscale cu ocazia verificării veniturilor care stau la baza determinării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, având în vedere prevederile art. 4 din O.U.G. Nr. 28 / 1999 republicată privind obligația agenților economici de a utiliza aparatele de marcat electronice fiscale, cităm: *“... și raportul fiscal de închidere zilnică sunt documente avute în vedere de către organele fiscale cu ocazia verificării veniturilor care stau la baza determinării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.”*

Față de prevederile legale menționate mai sus, expertul a concluzionat că rapoartele fiscale de închidere zilnică (din casele de marcat)

trebuiau confruntate cu celelalte documente și evidențe operative (monetare, seriile de pe contoarele pompelor, rapoartele de vânzări zilnice, inventarieri), iar organul fiscal nu trebuia să procedeze la impunerea automată a agentului economic pentru acele bonuri fiscale, care nu au la bază livrări efective.

De asemenea, raportat la verificările efectuate, în conținutul expertizei contabile se menționează că, în cauză, nu rezultă în mod indubitabil producerea unor prejudicii la nivelul agentului economic ori la nivelul bugetului de stat, ca urmare a emiterii unor bonuri fiscale fără a avea la bază vânzări efective, întrucât nu au fost realizate venituri cu această ocazie, venituri care ar fi trebuit impuse din punct de vedere al impozitului pe profit ori al TVA-ului.

Atât în ceea ce privește impozitul pe profit, cât și cu privire la taxa pe valoarea adăugată, Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, conține prevederi clare, fără echivoc, cu privire la sfera de impunere, respectiv:

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.**”*

Art. 126:

“Sfera de aplicare:

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

*a) **constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, efectuate cu plată; (...)**”*

Ori, din expertiza contabilă judiciară efectuată în speță, reiese în mod cert că bonurile fiscale emise de cele două angajate ale S.C. C S.R.L. reflectau operațiuni fictive, nerealizându-se în fapt livrări de bunuri (combustibili) și implicit venituri care să intre în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată ori a impozitului pe profit, așa cum se stipulează în textele de lege menționate anterior.

Pe cale de consecință, rezultă că agentul economic C S.R.L. din ... nu datorează către bugetul consolidat al statului TVA-ul în sumă de ... RON și impozitul pe profit în cuantum de RON stabilite de organele de inspecție fiscală și accesoriile aferente acestora, întrucât acestea au fost stabilite corespunzător unor operațiuni fictive, care nu au adus venituri societății.

Față de aceste considerente, în temeiul prevederilor art. 180 și art. 186 alin. (1) și (2) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE :

1) Admiterea contestației formulate de S.C. C S.R.L. pentru suma de RON, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente

debitelor suplimentare, stabilite de organele de inspecție fiscale ale Activității de Inspecție Fiscală Alba prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... /, ale cărui concluzii au fost sintetizate prin Decizia de impunere nr. ... /

2) Anularea totală a Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ... și a Deciziei de impunere nr. ... / ale D.G.F.P. Alba - Activitatea de Inspecție Fiscală.

DIRECTOR EXECUTIV,