

Biroul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .. a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul Control Fiscal nr. .. prin adresa nr. .. cu privire la contestatia formulata de SC ... cu sediul in Jud. ..., loc. ..., inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. ..

Prin contestatia formulata, SC .. isi indreapta contestatia impotriva Deciziei de impunere nr...., pentru suma de .. lei, reprezentand:

TVA .. lei

Majorari de intarziere TVA .. lei

Penalitati TVA .. lei

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din OG nr. 92/2003 (R), privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport cu data comunicarii deciziei de impunere contestate respectiv .., potrivit confirmarii de primire anexate in copie la dosarul cauzei si data inregistrarii contestatiei la organul fiscal, respectiv.. conform stampilei de pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice .. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003, ®, privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

I. SC .. prin contestatia inregistrata la D.G.F.P. .. sub nr. ... arata:

SC..contesta suma de .. lei din care: .. lei TVA stabilita suplimentar de plata si accesorii aferente de plata in suma de .. lei precum si baza de impozabila a acestora din urmatoarele considerente:

La pct. 11, pag. 6 din Raportul de inspectie fiscala cu privire la taxa pe valoare adaugata se face mentiunea in mod expres ca perioada supusa inspectiei fiscale este ..iar diferenta stabilita suplimentar de TVA este.. lei si provine din:

- .. lei reprezinta TVA necollectata la soldul de marfa lipsa in gestiune si marfa degradata

- ..lei reprezinta TVA nedeductibile din declaratie eronata.

Aceste constatari sunt nereale si nelegale intrucat nu au dat explicatii cum au fost stabilite aceste diferente ce documente contabile au fost intocmite si ce cantitati de marfa au fost degradate pe feluri si care sunt lipsa in gestiune.

In realitate situatia se prezinta astfel:

Desi se face mentiunea ca perioada inspectiei la TVA este .. organele de inspectie fiscala au solicitat inventarele de marfa din magazin intocmite la data de .. si au selectat unele sorturi de marfa considerate teoretic si nereal ca marfuri degradante si lipsa in gestiune fara a verifica pe feluri de marfa datele expirarii, valabilitatii produsului, nu au solicitat sprijinul organelor de specialitate de la Autoritatea Nationala pentru Protectia Consumatorilor si nici nu a solicitat constituirea unei comisii de inventariere a marfurilor

existente in magazin in conditiile prevederilor Ordinului MFP nr. 2861/09.10.2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalulilor proprii.

La pct. 2, alin. (1), lit. a) din Norme se prevede ca in temeiul Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, entitatile au obligatia sa efectueze inventarierea patrimoniului „la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului sau a altor organe prevazute de lege”.

Nerespectand aceste cerinte de organele de inspectie fiscala, diferenta de... lei la TVA necolectata la stocul de marfa degradata si lipsa in gestiune (neexistente), cu accesoriile aferente sunt stabilite nereal si nelegal.

Cu privire la suma de ... lei reprezentand TVA nedeductibila din declararea eronata mentioneaza ca nu se dau explicatii de unde provine, din care deconturi de TVA eronate si nici nu au luat in calcul ca societatea prin decontul trimestrial de TVA din ... avea TVA de incasat din balanta sintetica incheiata la

Prin nepreluarea soldului din ...reprezentand TVA de recuperat in suma de ... lei de catre organele de inspectie fiscala, diferenta de .. lei de TVA de plata cu accesoriile aferente nu se justifica.

Din cele aratate mai sus societatea considerata ca suma de .. lei diferenta TVA de plata cu accesoriile aferente stabilite prin actele de inspectie fiscala nu le datoreaza intrucat nu au fost stabilite in mod real si legal pe baza de documente.

Societatea isi intemeiaza contestatia pe prevederile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala actualizata, Legea nr. 571/2003, OMFP nr. 2861/2009 cu Normele de aplicare, Legea contabilitatii nr. 82/1991.

II. Organele competente din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala - Serviciul de Inspectie Fiscala nr... prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr. ... formuleaza urmatorul punct de vedere:

Organele de inspectie fiscala urmare controlului efectuat la SC .. considera ca suma de .. lei reprezentand TVA de plata este legal stabilita deoarece:

Suma de .. lei este legal stabilita deoarece contestatorul la data inspectiei fiscale nu a prezentat un inventar, nici la ... si nici cand s-a facut cedarea de parti sociale catre noii asociatii ... si... la data de ... iar inventarul prezentat acum la contestatie nu este elocvent, intrucat el este intocmit dupa incheierea inspectiei fiscale.

Din actele puse la dispozitia inspectiei fiscale precum si din Declaratia informativa 394, a reiesit ca societatea s-a aprovizionat si cu produse alimentare care au perioade de garantie mici si peste care a trecut termenul de valabilitate, se mentioneaza ca SC ... nu mai desfasoara activitate din luna august...

Pentru suma de ... lei TVA, nu s-a dat o explicatie de unde vine si de ce a fost prinsa in Decontul 300, trim..., pe regularizari la randul 25 (regularizari TVA dedusa), intrucat suma a fost dublata, identica cu suma de la randul 18 (achizitii de bunuri si servicii cu cota de 24/%).

Referitor la suma de .. lei TVA de incasat la finele anului .. se face mentiunea ca

avizul de inspectie fiscala cuprinde perioada .., perioada ce a fost verificata, fara a se face referire la perioada anterioara.

Avand in vedere cele prezentate mai sus organul de control propune respingerea contestatiei privind suma de ... lei, reprezentand TVA de plata aferenta perioadei ... precum si accesoriile aferente sumei de plata, respectiv ... lei.

III. Luand in considerare constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestator si organul fiscal se retin urmatoarele:

Perioada supusa verificarii: ...

Organul de control a procedat la verificarea realitatii declaratiilor fiscale privind TVA in urma careia au constatat urmatoarele:

TVA colectata declarata de agentul economic	..lei
TVA colectata stabilita de organul de inspectie fiscala	.. lei
Diferenta TVA colectata	.. lei
TVA deductibila declarata de agentul economic	.. lei
TVA deductibila stabilita de organul de inspectie fiscala	.. lei
Diferenta TVA deductibila	.. lei
TVA de plata declarat de agentul economic	..lei
TVA de plata stabilita de organul de inspectie fiscala	.. lei
Diferenta TVA stabilita	..lei

Diferenta in suma de ...lei provine din:

...lei reprezinta TVA necollectata din stocul de marfa lipsa in gestiune si marfa degradata.

- ... lei reprezinta TVA nedeductibila din declararea eronata

a) Referitor la suma de .. lei ce reprezinta TVA necollectata de societate aferenta stocului de marfa lipsa in gestiune si marfa degradata

În drept, sunt incidente prevederile art. 128, alin. (4), lit. d) si alin. (8), lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, care stipulează:

Livrarea de bunuri

ART. 128

(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).

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

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

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege”;

coroborat cu prevederile pct. 6, alin. (12) 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, care stipulează:

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

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii în cadrul antrepozitului fiscal;

c) se face dovada că bunurile au fost distruse”.

Din textele de lege sus menționate se reține ca din punct de vedere al TVA constă în livrare de bunuri, **bunurile constatate lipsă din gestiune cu excepția bunurilor** de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, numai dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții: bunurile să nu fie imputabile, degradarea să fie dovedită cu documente și să se facă dovada că bunurile respective s-au distrus și nu au intrat în circuitul economic.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține ca petentul nu a prezentat la data inspecției fiscale inventarul la .. și nici când s-a făcut cedarea de părți sociale către noii asociați (... iar inventarul prezentat la data depunerii contestației nu este elocvent.

Referitor la efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii în Ordinul nr. 2.861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, se prevede:

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;

(...)

f) în alte cazuri prevăzute de lege”.

15. - (1) “Stabilirea stocurilor faptice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj, acest lucru urmând a fi menționat și în listele de inventariere respective”.

Din contextul prevederilor legale mai sus citate se retine ca inventarierea elementelor de natura activelor, datoriiilor și capitalurilor proprii, se poate face și la cererea organelor de control cu prilejul efectuării controlului.

Din analiza dosarului cauzei se retine ca organele de control au efectuat verificarea societății la sediul DGFP ... și nu la sediul societății unde aceasta și-a desfășurat activitatea.

Astfel ca diferențele suplimentare constatate la control au fost stabilite ca urmare a considerării lipsei în gestiune de către organele fiscale pe motiv că marfurile reprezintă produse alimentare, cu perioade de garanție mici, peste care a trecut termenul de valabilitate având în vedere că societatea nu a mai desfășurat activitate din luna august ...

Organul de soluționare a contestației constată că această concluzie a organului fiscal nu a avut la bază o verificare fizică, în teren, a existenței faptice a stocului de marfă la punctul de lucru unde societatea își desfășoară activitatea pentru a se cunoaște situația reală a acestuia, și a putea constata eventualele diferențe între stocul scriptic și cel factual cu consecința colectării TVA.

De asemenea constatarea faptică a existenței sau inexistenței stocului de marfă ar trebui să aibă loc la data la care se face această verificare fizică în teren, avându-se în vedere ultima inventariere întocmită de societate cât și documentele din evidența primară, respectiv intrările-iesirile de marfă de la ultima inventariere până la zi, dacă acestea există.

Este adevărat că organul de control nu a avut la dispoziție decât balanța de verificare la... însă, în acest caz constatarea lipsei în gestiune a marfurilor înregistrate în balanța de verificare respectivă ar fi fost reală doar după o verificare fizică în teren a stocului de marfă și constatării inexistenței acestuia.

În conformitate cu art. 94, alin. (2), lit. a) și alin. (3), lit. e) și art. 105, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se stipulează:

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii

obligățiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

Art.105

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Avand in vedere cele consemnate mai sus si anume ca organele de inspectie fiscala nu au analizat toate actele si faptele rezultate din activitatea contribuabilului in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere respectiv nu au efectuat o inventariere in teren a stocului de marfa pentru a constata cu certitudine acea lipsa in gestiune cu consecinta colectarii TVA potrivit prevederilor art. 128 din Codul fiscal, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel:

(3) *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*

In consecința se va desființa Decizia de impunere nr. ... pentru suma de... lei, urmand ca organul de control sa procedeze la incheierea unui nou act administrativ fiscal prin care sa dovedeasca faptic inexistentă sau existentă stocului de marfa lipsa in gestiune si a marfii degradate cu consecinta colectarii TVA potrivit prevederilor art. 128, alin. (4), lit.d) si alin. (8), lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2001 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile pct. 11.5, 1.6 si 11.7 din OPANAF 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

102.5. “In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform

art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat".

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 pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei 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".

b) Referitor la suma de 3.414 lei ce reprezinta TVA nedeductibila din declararea eronata

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 82, alin. (3) din Ordonanta nr. 92 din 24 decembrie 2003, privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

ART. 82 Forma și conținutul declarației fiscale

(3) "Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind 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".

Avand in vedere prevederile legale anterior citate, se retine ca orice contribuabil are obligatia de a completa corect si complet declaratiile fiscale.

Din constatarile organelor de inspectie fiscala cat si a copiei decontului aflat in copie la dosarul cauzei se retine ca suma de ... lei a fost considerata TVA nedeductibila ca urmare a declarării eronate de către contribuabil fiind prinsa in Decontul 300, trim. ..., la randul 25 "Regularizari taxa dedusa" cat si la randul 18 "Achizitii de bunuri si servicii taxabile cu cota de 19%", asadar dublata.

Totodata potrivit art. 158, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: ***"(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art.156.2 și 156.3, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamaie în vigoare".***

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma de ... lei, reprezentand TVA nedeductibila ca urmare a declarării eronate de către contribuabil, astfel contestatia va fi respinsa ca neintemeiata in conformitate cu pct. 11.1, lit a) din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului

nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată:

Pct. 11.1. “Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.*In ceea ce privește majorările de intarziere aferente TVA in suma de ...lei si penalitatie de intarziere TVA in suma de .. lei contestate se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.*

Avand in vedere faptul ca va fi desfiintat partial actul atacat pentru suma de.. lei urmeza sa se defiinteze si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de .. lei si penalitatile TVA in suma de .. lei iar pentru faptul ca va fi respinsa partial contestatia pentru suma de .. lei lei reprezentand TVA se va respinge contestatia si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de..lei si penalitatile TVA in suma de .. lei urmand ca acestea a fi recalulate in urma reverificarii daca se impune, potrivit principiului de drept “accesoriul urmeaza principalul”.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 128, art. 158 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 82, alin. (3) din Ordonanta nr. 92 din 24 decembrie 2003, privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 205, art. 209 si art. 214 din O.G. nr. 92/2003, ®, privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

D E C I D E:

Art.1. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. .. pentru suma de .. lei, reprezentand:

TVA	..lei
Majorari de intarziere	..lei
Penalitati	...lei,

urmand ca organul de inspectie fiscala prin alta echipa decat cea care a incheiat actul contestat sa procedeze la o noua verificare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit tinând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele

precizate strict in prezenta decizie de solutionare.

Art.2. Respingerea partiala ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC ..., impotriva Deciziei de impunere nr. .. pentru suma de .. lei, reprezentand:

TVA	..lei
Majorari de intarziere	..lei
Penalitati	.. lei

Art.3. Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul..... in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,

.....