

DECIZIA NR. 287

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre Directia Controlului Fiscal Brasov, privind solutionarea contestatiei formulata de catre **SC.X.**

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organul de inspectie fiscala din cadrul Directiei Controlului Fiscal Brasov in Raportul de inspectie fiscala.

Suma contestata se compune din:

- TVA
- majorari TVA
- penalitati TVA

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art.177 alin.1 din OG.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I.SC.X contesta Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere motivand astfel:

Modificarile de destinatie a platilor din TVA s-au efectuat de Administratia Finantelor Publice Brasov, creditor fiscal competent sa efectueze stingerea platilor, conform prevederilor art.22 din O.G. nr.61/2002 si art.110 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Petenta precizeaza ca din aceasta operatiune nu se nasc obligatii suplimentare, ci doar structura este diferita. Totodata petenta sustine ca omisiunile invocate de organul de control nu au afectat cuantumul obligatiilor fiscale.

II.Echipe de inspectie a DCF Brasov a efectuat la **SC.X.** o inspectie fiscala partiala, avand ca obiect, verificarea modului de constituire , inregistrare si raportare a taxei pe valoarea adaugata la solicitarea AFP , conform adresei

Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat de organul de inspectie fiscala in baza documentelor prezentate de contestatoare si a prevederilor legislatiei in vigoare pe perioada suspusa inspectiei fiscale organul de control a constatat urmatoarele:

In lunile iulie 2003, noiembrie 2003 si iulie 2005 s-au efectuat de catre petenta in evidenta financiar-contabila urmatoarele inregistrari:

- iulie 2003

4423 "TVA de plata" = 758 "Alte venituri din expl... lei

-noiembrie 2003

4423"TVA de plata"- 473"Decontari din op. in curs de clarificare ... lei

- iulie 2005

4423 "TVA de plata " = 473"Decontari din oper. in curs de clarificare.... lei.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca prin inregistrarile mentionate mai sus, petenta a redus TVA de plata cu suma de ... lei (RON), fapt pentru care a stabilit aceasta suma ca suma suplimentara. Totodat aferent acesteia organul de inspectie fiscala a stabilit majorari de intarziere in suma delei (RON) si penalitati de intarziere in suma de ... lei (RON).

III. Avand in vedere constatarile organelor de control, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

SC.X are ca obiect principal de activitate "Comert cu piese si accesorii pentru autovehicule" - cod CAEN 5030.

Inspectia fiscala a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire si inregistrare in evidenta financiar- contabila a obligatiilor datorate, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, a legalitatii modului de virare a obligatiilor de plata la bugetul de stat.

Cauza supusa solutionarii este aceea de a se stabili daca petenta avea dreptul sa diminueze TVA de plata pe baza inregistrarilor contabile aratate la pct.2, in conditiile in care acestea s-au efectuat fara a avea la baza documente justificative (ordine de plata, chitante).

In drept, cauzei supuse solutionarii ii sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

Cu privire la modalitatea de stingere a obligatiilor bugetare, art.20 si 21 din O.G. nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, precizeaza:

"ART. 20

Obligațiile de plată datorate de debitori, atât cele principale, cât și cele accesorii acestora, cum sunt dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile, se calculează și se plătesc în lei.

ART. 21

Creanțele bugetare se sting prin plată, compensare, executare silită, prescripție, precum și prin alte modalități prevăzute de prezenta ordonanță."

Art.22 din O.G. nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare precizeaza:

"(1) Plata obligațiilor bugetare se efectuează de către debitori, distinct, pe fiecare impozit, taxă, contribuție sau alte venituri bugetare, inclusiv dobânzi și penalități de orice fel, în următoarea ordine:

a) obligații bugetare cu termene de plată în anul curent;

b) obligații bugetare reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte venituri bugetare datorate și neachitate la data de 31 decembrie a anului precedent, în ordinea vechimii, până la stingerea integrală a acestora;

c) dobânzi, penalități de întârziere și alte penalități aferente obligațiilor bugetare prevăzute la lit. b);

d) obligații bugetare cu termene de plată viitoare.

(2) În situația în care debitorul nu efectuează plata obligațiilor bugetare, conform prevederilor alin. (1), creditorul bugetar va proceda la stingerea obligațiilor bugetare pe care le administrează, în conformitate cu ordinea de plată reglementată de prezenta ordonanță, și va înștiința despre aceasta debitorul în termen de 10 zile de la data efectuării stingerii."

Cu privire la efectuarea plati, art.110 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala precizeaza:

"ART. 110

Dispoziții privind efectuarea plății

(1) Plățile către organele fiscale se efectuează prin intermediul băncilor, trezoreriilor și al altor instituții autorizate să deruleze operațiuni de plată.

(2) Plata obligațiilor fiscale se efectuează de către debitori, distinct, pe fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat, inclusiv dobânzi și penalități de întârziere."

Art.111 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările ulterioare precizează:

"Ordinea stingerii datoriilor

(1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se stinge creanța fiscală stabilită de contribuabil conform numărului de evidență a plății înscris pe ordinul de plată pentru Trezoreria Statului.

(2) În situația în care contribuabilul nu stabilește creanța fiscală ce urmează a fi stinsă, organul fiscal competent va efectua stingerea obligațiilor fiscale în următoarea ordine:

a) sume datorate în contul ratelor din graficele de plată a obligațiilor fiscale, pentru care s-au aprobat eşalonări și/sau amânări la plată, precum și dobânzile datorate pe perioada eşalonării și/sau amânării la plată și calculate conform legii;

b) obligații fiscale principale cu termene de plată în anul curent, precum și accesoriile acestora, în ordinea vechimii;

c) obligații fiscale datorate și neachitate la data de 31 decembrie a anului precedent, în ordinea vechimii, până la stingerea integrală a acestora;

d) dobânzi, penalități de întârziere aferente obligațiilor fiscale prevăzute la lit. c);

e) obligații fiscale cu termene de plată viitoare, la solicitarea debitorului."

În ce privesc înregistrările efectuate de către petenta, sunt aplicabile prevederile OMFP nr.306/2002, care referitor la functionarea contului 4423 "TVA de plata" precizează:

"Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta taxei pe valoarea adaugata de platit la bugetul statului (...).

In debitul contului 4423 "Taxa pe valoarea adugata de plata" se inregistreaza:

-platile efectuate catre bugetul statului, reprezentand taxa pe valoarea adaugata (512)

-taxa pe valoarea adaugata de recuperat, compensata(4424)

- datorii anulate (758).

Avand in vedere prevederile OMFP nr.306/2002 privind functionarea contului 4423"TVA de plata" se retine ca prin inregistrarea efectuata prin debitul contului "TVA de plata" in corespondenta cu creditul contului 758"Alte venituri din exploatare" si respectiv ct.473 "Decontari in curs de clarificare" petenta a operat stingerea debitului TVA si nu corectia necesara efectuarii transferului platilor.

Mai mult conform OMF nr.306/2002, contul 473 "Decontari in curs de clarificare" functioneaza astfel:

"Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta sumelor in curs de clarificare ce nu pot fi inregistrate pe cheltuieli sau alte conturi in mod distinct, fiind necesare cercetari si lamuriri suplimentare:

In creditul contului 473"Decontari din operatii in curs de clarificare" se inregistreaza:

- sumele clarificate trecute pe cheltuieli precum și sumele încasate în conturile de trezorerie și necuvenite (512,601 la 658).

Soldul contului reprezintă sumele în curs de clarificare."

Fata de cele arătate se reține că prin înregistrările efectuate petenta a încălcat prevederile art.6 din Legea nr.82/1991, republicată, care precizează:

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

Art.29 lit.c) din Legea nr.345/2002 privind TVA , precizează:

"Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere, au următoarele obligații:

C. Cu privire la evidența operațiilor:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă intrărilor;

b) să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

c) să întocmească și să depună lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare inclusiv, decontul privind taxa pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice;"

Art.156 și 158 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

ART.156

"Evidența operațiilor impozabile și depunerea decontului

(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiilor impozabile:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;

b) să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;"

ART. 158

"Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

(1) Orice persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată, prevăzute la art. 156 alin. (2) și (3), la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și cu legislația vama în vigoare."

Prin adresa nr.... în temeiul prevederilor pct.2.5 din OMF 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, organele de soluționare contestății au solicitat petentei să prezinte modul de stingere al soldului contului 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare".

Prin adresa nr..... petenta a trimis notele contabile pentru conturile 4423 "TVA de plată" în corespondența cu 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" și 448 "alte decontări cu bugetul statului".

Din înregistrările efectuate reiese că petenta a închis contul 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" prin debitul contului 448 "Alte decontări cu bugetul

statului", cu suma de lei ce include sumele si lei, contul 448 ramanand cu sold debitor la data de 31.05.2006.

Totodata prin adresa nr..... Biroul de solutionare contestatii a solicitat Directiei controlului fiscal sa completeze referatul privind propunerile de solutionare a contestatiei cu modul de evidentiere in decontul de TVA a inregistrarilor constatate ca efectuate eronat. De asemenea am solicitata sa se precizeze modul de inregistrare in contabilitate a majorarilor si penalitatilor de intarziere aferente TVA de plata conform celor precizate la pag. 14 din raportul de inspectie fiscala si modul de inchidere a contului 473 "Decontari din operatiuni in curs de clarificare".

Prin adresa ...Directia controlului fiscal Brasov referitor la solicitarile noastre aduce urmatoarele precizari:

a) Cu privire la stabilirea TVA de plata cumulata Raportul de Inspectie Fiscala contestat, aferent lunilor iulie 2003, noiembrie 2003 si iulie 2005, avand in vedere modul de evidentiere in deconturile TVA a inregistrarilor constatate ca efectuate eronat in contabilitate:

Conform Deconturilor de TVA depuse la AFP Brasov pentru luna iulie, pentru luna octombrie si pentru luna august 2005, TVA de plata cumulat este dupa cum urmeaza:

- Decont TVA iulie 2003 rol.
- Decont TVA octombrie 2003 rol.
- Decont TVA august 2005 ron.

Organul de inspectie fiscala mentioneaza ca in deconturile de TVA pentru lunile iulie 2003 si octombrie 2003 sunt inregistrate la rd.23 din decont la pozitia "Suma platita in luna de raportare din TVA de plata" suma de rol si respectiv suma de rol.

Totodata organul de inspectie fiscala mentioneaza ca suma de rol reprezinta TVA de plata stornata prin nota contabila din iulie 2003 prin articolul contabil:

4423 "TVA de plata" = 758 "Alte venituri din exploatare" lei

Suma de lei include pe langa platile efectuate in luna octombrie in suma de lei achitata in si lei achitata in si suma de lei, reprezentand TVA de plata stornata din evidentele financiar contabile prin NC din luna noiembrie 2003 prin articolul contabil:

4423 "TVA de plata" = 473 "Deconturi in curs de clarificare rol

In decontul privind TVA pe luna august 2005 la rd.22 "Suma TVA de plata din decontul perioadei precedente pana la data depunerii decontului de TVA" este inregistrata suma de ron, TVA de plata la finele lunii iulie fiind de ron. Diferenta achitata, respectiv suma de lei se compune din platile in contul TVA efectuate in luna august 2005 in suma de lei si ... lei din data de si lei reprezentand TVA de plata stornata prin nota contabila din luna iulie 2005:

4423 "TVA de plata" = 473 "Decontari in curs de clarificare... ron.

b) Referitor la modul de inregistrare in contabilitate a majorarilor si penalitatilor de intarziere aferente TVA de plata, din referatul cu propuneri de solutionare se desprinde ca in anul 2003 nu au fost inregistrate in evidenta financiar contabila majorari si penalitati de intarziere aferente TVA de plata neachitate la termen, iar in anul 2005 au fost inregistrate in contul 448 "Alte decontari cu bugetul statului" suma de lei reprezentand plati de dobanzi si penalitati pentru obligatiile la bugetul general consolidat, neachitate la termen, respectiv prin inregistrarea contabila 448 "Alte decontari cu bugetul statului" = 5121 "Conturi curente: cu suma de lei, , obligatiile de plata aferente acestora nefiind create in evidenta contabila.

c) Referitor la modul de inchidere al contului 473 "Deconturi din operatiuni in curs de clarificare" organul de inspectie fiscala prin referatul cu propuneri de solutionare precizeaza ca societatea a inchis in luna ianuarie 2006 contul 473 "Decontari din operatiuni in curs de clarificare " prin contul 448 "Alte decontari cu bugetul statului" cu suma de lei ce include cele doua sume ,respectiv suma de.... lei si lei reprezentand TVA stornata prin notele contabile mentionate mai sus, contul 448 "Alte decontari cu bugetul statului" ramanand debitor la data de 31.05.2006.

Avand in vedere documentele anexate la dosarul cauzei, precizarile organelor de control se desprind urmatoarele: Motivatiile petentei conform arora suma de.... lei a fost achitata de societate cu titlu de majorari de intarziere nu poate fi luata in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prin inregistrările efectuate aceasta a diminuat obligatia reprezentand TVA de plata datorata bugetului de stat evidentiata in contabilitatea societatii prin incalcarea prevederilor art.21 din O.G. nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare si art.110 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, anterior enuntat.

Constituirea obligatiei de plata reprezentand majorarile de intarziere datorate nu influenteaza debitul datorat cu titlu de TVA de plata. Majorarile de intarziere constituie un accesoriu aferent debitului si se evidentiaza separat ca obligatie de plata fata de bugetul genaral consolidat.

Fata de prevederile legale aratate, aplicabile in speta se retine ca petenta a diminuat in mod nejustificat obligatia de plata a TVA cu suma de lei, astfel organul de inspectie fiscala in mod legal a stabilit ca suma suplimentara TVA mentionata, urmand a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere.

2.Referitor la majorarile in suma de lei si penalitatile de intarziere in suma de lei.

Avand in vedere ca petenta datoreaza suma de lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala conform principiului de drept *accesoriul urmeaza principalul*, aceasta datoreaza si majorarile in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei calculate conform art.13 alin.(2) din O.G. nr.61/2002 care precizeaza:

"Pentru diferentele de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiilor bugetare, la care s-a stabilit diferente, pana la data stingerii acestora inclusiv"

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta, urmeaza a se respinge contestatia si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.186 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE :

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre **SC X**.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in temeiul prevazut de Legea nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.