

DECIZIA NR. 49/2005

Directia Generala a Finantelor Publice Vrancea a fost sesizata de societatea X- asupra masurii de virare la bugetul statului a sumei... reprezentind : impozit pe venitul microintreprinderilor ..; TVA... ; dobinzi TVA... ;penalitati TVA..., stabilite de reprezentantii SAF - ACF Vrancea prin raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere /...2005

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 176 din O.G. nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, astfel : raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere au fost intocmite in data de..; contestatia este depusa in data de ...

De asemenea , au fost indeplinite conditiile prevazute de art. 175 din O.G. nr. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala .

I.Prin contestatia formulata, petenta invoca urmatoarele argumente :

Referitor la impozit pe venit microintreprinderi

-calculul este eronat , prin aplicarea cotei de 1,5% la baza nu rezulta IVM stabilita in actul de control ;

Referitor la TVA

-HG 598/2002 se refera la corectarea costurilor de achizitie amateriilor prime, materialelor , marfurilor aflate pe stoc (colectarea TVA in quantum egal cu cel dedus initial) de catre persoanele juridice care solicita scoterea din evidenta ca platitor de TVA ; in categoria bunurilor aflate pe stoc nu intra investitiile in curs de executie si obiectele de inventar date in folosinta , pentru care in mod eronat timpul controlului s-a colectat TVA.

II. Prin raportul de inspectie fiscala /19.08.2005 si decizia de impunere /22.08.2005 se stabileste obligatia fiscala in suma de..., din care se contesta suma... reprezentind : impozit pe venitul microintreprinderilor ... ; TVA ... ; dobinzi TVA ... ;penalitati TVA

Prin referatul inaintat de reprezentantii SAF - ACF Vrancea, se propune respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata.

III.Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile emise de petenta, au rezultat urmatoarele aspecte:

Cauza supusa solutionarii o constituie faptul daca petenta datoreaza bugetului de stat obligatia fiscala in suma dereprezentind : impozit pe venitul microintreprinderilor ... ; TVA ...; dobinzi TVA ... ;penalitati TVA .

In raportul de inspectie fiscala/..2005 se consemneaza urmatoarele aspecte:

Referitor la impozit pe venitul microintreprinderilor :

-perioada supusa verificarii este 09.2001 - 12.2004 ;

-in luna iulie 2002 societatea emite factura/14.07.2002 catre persoana fizica... reprezentind vnzarea unui autoturism in valoare totala de..., din care TVA = ... ; societatea nu inregistreaza veniturile aferente acestei facturi in suma de ... (inregistrarea in evidenta contabila s-a efectuat pe creditul contului 2125 "mijloace de transport") ;

-in timpul controlului se stabileste impozit pe venitul microintreprinderilor in suma de ... prin aplicarea cotei de 1,5% ;

Referitor la TVA

-perioada supusa verificarii : 10.2001 - 07.2002 si 01.2003 - 03.2005 ;

-conform prevederilor art. 23 alin. 2 din HG 598/2002 societatea indeplineste cerintele pentru a solicita scoaterea din evidenta ca platitor de TVA incepind cu data de 01.08.2002 ; societatea nu respecta conditiile impuse de art. 23 alin. 4 din HG 598/2002 privind determinarea TVA aferenta stocurilor existente in evidenta contabila la data de 31.07.2002 si achitarea obligatiei reprezentind TVA aferenta acestora ;

-la data de 31.07.2002, conform balantei de verificare societatea inregistreaza stocuri reprezentind materiale... marfuri la pret de aprovizionare... produse finite... obiecte de inventar nedate in folosinta ... investitii in curs... , in acesta valoare regasindu-se contravaloarea materialelor de natura : var, ciment, tevi, fittinguri, vopsea , gresie pentru care la momentul aprovizionarii s-a dedus TVA si pentru care nu exista bonuri de consum si proces verbal de punere in functiune a investitiei;

-societatea nu a prezentat inventarul stocurilor la data de 31.07.2002 , cerinta legala la data renuntarii la calitatea de platitor TVA .

-in timpul controlului se procedeaza la colectarea TVA in suma de... aferenta stocurilor la 31.08.2002; avind in vedere ca societatea inregistra TVA cu valoare negativa in suma de... rezulta TVA de plata ..., cu dobinzi... si penalitati... - din care se contesta numai TVA , dobinzi si penalitati , aferente investitiilor in curs de executie si obiectele de inventar;

-in cazul investitiilor in curs de executie , petenta mentioneaza ca acestea nu se incadreaza in prevederile HG 598/2002 , acestea nefiind de natura stocurilor ci de natura imobilizarilor corporale ; nu s-au intocmit bonuri de consum deoarece "bunurile nu au fost stacabile, au fost folosite la momentul achizitiei";

-nu s-a facut receptia investitiei la momentul respectiv deoarece nu era finalizata complet;

-in cazul obiectelor de inventar, acestea erau date in folosinta dar nu s-a inregistrat uzura lor, legiuitorul permitind mai multe metode de evidentiere a uzurii ;planul de conturi nu prevede un cont care sa reflecte darea in folosinta a obiectelor de inventar .

Se aplica prevederile urmatoarelor acte normative :

OG nr. 24 / 26 iulie 2001 privind impunerea microîntreprinderilor

-art. 5(1) Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 1,5% asupra sumei totale a veniturilor trimestriale obținute din orice sursă, respectiv asupra veniturilor înscrise în contul de profit și pierderi pentru microîntreprinderi.

HG nr. 598 / 13 iunie 2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată

-art. 23

(2) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care în anul 2001 au realizat venituri din operațiuni taxabile sub plafonul de 1,5 miliarde lei, pot solicita scoaterea din evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. De asemenea, pot solicita scoaterea din evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată persoanele impozabile care s-au înregistrat ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată de la 1 ianuarie 2002 până la data intrării în vigoare a prezentei legi, în situația în care nu au realizat venituri din operațiuni taxabile mai mari de 600 milioane lei inclusiv. Persoanele impozabile care solicită scoaterea din evidență trebuie să facă dovada achitării obligației de plată privind taxa pe valoarea adăugată din ultimul decont privind taxa pe valoarea adăugată. ...;

(4) *Persoanele impozabile au obligația de a corecta costurile de achiziție a materiilor prime, materialelor, mărfurilor și altor bunuri existente în stoc la sfârșitul lunii în care se solicită scoaterea din evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. În acest sens se vor*

inventaria stocurile de bunuri și se va determina taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora, care va fi inclusă în costul de achiziție a bunurilor din stoc. Din punct de vedere contabil, suma taxei pe valoarea adăugată aferente stocului se înregistrează în debitul contului de stocuri corespunzător prin creditul contului 4426 "T.V.A. deductibilă" și se înscrie în decontul de taxă pe valoarea adăugată cu semnul minus, în luna în care s-a efectuat inventarierea stocului. Persoanele impozabile care țin evidența mărfurilor la prețuri cu amănuntul înregistrează concomitent și stingerea contului 4428 "T.V.A. neexigibilă" prin articolul contabil: 371 = 4428, cu suma în roșu.

A. Referitor la impozitul pe venitul microintreprinderilor

Conform art.5(1) din OG 24/2001 se justifica stabilirea impozitului pe venit în cota de 1,5% asupra veniturilor neînregistrate de societate în suma de... , rezultând impozit în suma de....

Ca urmare a calculului eronat , la control se stabilește impozitul în suma de; la acest capat de cerere contestația urmează să fie admisă pentru impozit pe venitul microintreprinderilor în suma de ...lei.

B. Referitor la TVA aferenta obiectelor de inventar aflate în stoc și dobânzile aferente

Conform balanței de verificare contabilă întocmită pentru luna iulie 2002 (anexată la dosarul cauzei) , soldul contului 321 "Obiecte de inventar" este de ...

Rezultă că la data de 31.07.2002 societatea are *in stoc* obiecte de inventar în valoarea de.... (Regulamentul nr. 704 /1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991 stabilește că soldul contului 321 "reprezintă valoarea la preț de înregistrare a obiectelor de inventar existente în stoc".

În plus , soldul contului 322 "uzura obiectelor de inventar" = 0 , rezultând că aceste obiecte de inventar nu au fost date în folosință , fiind încă în stoc .

(Dacă ar fi fost date în folosință, societatea ar fi trebuit să înceapă înregistrarea uzurii ; în acest sens Regulamentul nr. 704 /1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991 stabilește : cu ajutorul acestui cont se ține "evidența uzurii obiectelor de inventar a căror valoare se include în cheltuielile de exploatare, fie integral la darea în folosință, fie în mod eșalonat pe o durată de cel mult trei ani, pe baza de scadență" iar "soldul contului reprezintă valoarea uzurii obiectelor de inventar inclusă pe cheltuieli") .

În mod justificat, pe baza informațiilor reflectate de balanța contabilă întocmită de societate (întrucât societatea nu și-a îndeplinit obligația inventarierii stocurilor de bunuri la 31.07.2002) - la control s-a calculat TVA aferenta obiectelor de inventar existente în stoc, conform art. 23(4) din HG 598/2002. La acest capat de cerere, contestația urmează să fie respinsă pentru TVA... și dobânzi

C. Referitor la TVA aferenta valorii construcției evidențiate în contul 231 "investiții în curs de execuție" și dobânzile aferente

Conform balanței de verificare contabilă întocmită pentru luna iulie 2002 (anexată la dosarul cauzei), soldul contului 231 "investiții în curs de execuție" este de ...

Din raportul de inspecție fiscală rezultă faptul că în contul 231 au fost înregistrate *materiale de construcție pentru care nu au fost întocmite bonuri de consum* (nu se evidențiază scaderea din stoc) . De asemenea, se menționează faptul că *nu există proces verbal de punere în funcțiune a investiției*, fără a se preciza însă care este denumirea acestui obiectiv . (Din balanțele de verificare aflate la dosarul cauzei - la 31.07.2002 și 30.06.2005 se constată că valoarea obiectivului înregistrat în contul 231 "investiții în curs de execuție" se menține constantă în perioada 31.07.2002 - 01.06.2005, respectiv 351.862.813 lei vechi.)

In vederea clarificarii unor aspecte legate de solutionarea acestui capat de cerere (denumirea obiectivului de investitii , existenta unor proiecte de constructie aprobate, aprecierea pe teren a stadiului executiei fizice etc.) urmare solicitarii Biroului Solutionarea Contestatiilor - reprezentantii SAF - ACF Vrancea intocmesc "*Procesul verbal de cercetare la fata locului/26.10.2005*", din care rezulta :

-materialele aprovizionate si prestarile de servicii facturate de furnizori sunt incorporate in constructia care reprezinta "abator si carmangerie" din...

-societatea nu prezinta in justificare proiecte aprobate de institutiile abilitate ;

-la data controlului nu exista materiale neincorporate in lucrari ;

-obiectivul a fost pus in functiune in anul 2001 si tot in acelasi an activitatea de abator si carmangeria fost inchisa de Directia Sanitar Veterinara ; ca urmare, din anul 2002 si pina in prezent lucrarile au fost sistate ;

-se apreciaza ca lucrarile au fost executate in proportie de 90 % ,in mod eronat societatea mentinind in contul 231 contravaloarea materialelor si lucrarilor , societatea trebuind sa procedeze la intocmirea unor procese verbale de receptie partiala si la contabilizarea corecta a acestei operatiuni.

Avind in vedere documentele existente la dosarul cauzei si rezultatele cercetarii la fata locului , la acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie admisa pentru TVA (... in structura de la pct. c1 + c2) si dobinzi ... aferente facturilor privind prestari de servicii, taxe si avize . (Calculul organului de control s-a efectuat pe total , aplicindu-se cota de TVA 19% la suma inscrisa in contul 231 fara sa se analizeze componenta acesteia si sa observe facturile de acesta natura).

c1). facturi de prestari servicii (argumentul organului de control privind neintocmirea bonurilor de consum nu poate fi valabil in cazul acestora, acestea nefiind bunuri stocabile ; un argument in plus pentru admitere este faptul ca pe aceste facturi nu este inscrisa TVA , serviciile fiind facturate cu cota 0 de TVA de catre furnizori - deci petenta nu a dedus TVA aferenta acestor facturi ca sa fie necesara corectia in momentul in care nu mai era platitor de TVA) :

- factura /26.02.01 (faiantare) = ... lei ; TVA stabilita la control =... x 19 % =...

- factura /26.02.01 (termopan si timplarie) = ... ; TVA stabilita la control = ...x 19 %;

Specificam faptul ca factura de prestari servicii nr. /26.02.2001 depusa de petenta la dosarul cauzei (montaj centrala termica + instalatii de fiebere ; valoare = ... lei ; TVA = 0) nu a fost luata in considerare deoarece cu Nota contabila nr. /08.2001 se storneaza valoarea acesteia din contul 231 si se inregistreaza in contul 212 "mijloace fixe" unde este inregistrata si valoarea centralei termice.

c2). facturi privind taxe si avize (argumentul organului de control privind neintocmirea bonurilor de consum nu poate fi valabil) :

-factura /02.07.01(aviz sanitar); TVA inscrisa in factura = ;

-factura /06.07.01 (taxa aviz energetic);TVA inscrisa in factura =;

-factura /27.08.01(taxa studiu) ; TVA inscrisa in factura = ;

-factura /30.10.01(taxa racordare) ; TVA inscrisa in factura=.....

Specificam faptul ca facturile privind taxe racordare... (valoare fara TVA = ...; TVA= ...) nu au fost luate in considerare deoarece prin factura /30.10.2001 furnizorul storneaza in totalitate aceste valori .

La acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie respinsa pentru TVA = ..., dobinzi = ...aferente facturilor si bonurilor fiscale privind materialele de constructii pentru care nu exista bonuri de consum.

Petenta afirma ca nu a intocmit bonuri de consum deoarece materialele inglobate in investitia in curs nu au fost "stocabile" , dar Regulamentul nr. 704 /1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991 nu prevede folosirea notiunii de materiale nestocate in cazul investitiilor , contul 231 neavind corespondente in acest sens ; (singura mentionare a acestei notiuni este in cadrul contului de cheltuiala 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate", care are corespondenta cu contul 401 "furnizori").

In cazul investitiei realizate in regie proprie cum este cazul spetei analizate , furnizorii au livrat materiale stocabile (asa cum rezulta si din situatia anexata de petenta la contestatie : tevi , geamuri , burlane, coturi, sirma, saci ciment, otel beton, carton bituminat) a caror consumare este atestata doar de intocmirea bonului de consum.

Lipsa bonurilor de consum pentru materialele de constructii aprovizionate echivaleaza cu faptul ca din punct de vedere contabil nu se face dovada scaderii din gestiune si inglobarii in obiectivul de investitii .

In consecinta , avind in vedere si lipsa inventarului stocurilor la 31.07.2002 (pe care petenta avea obligatia sa il intocmeasca conform art. 23.4 din HG 594/2002) - se justifica calcularea TVA aferenta valorii materialelor stocabile evidentiata de societate in contul 231 "investitii in curs de executie" dar pentru care nu se face dovada consumarii.

D. Referitor la penalitatile TVA corespunzatoare valorii TVA admisa

La capitolul privind TVA , organul de control a majorat TVA colectata cu suma de ..., dar avindu-se in vedere faptul ca societatea inregistra TVA cu valoare negativa in suma de ...- a rezultat TVA de plata in suma de ... , cu dobinzi ... si penalitati

Pentru suma admisa la capetele de cerere privind TVA , respectiv TVA =... - corespund penalitati in suma de... care ar trebui de asemenea sa fie admise.

Avind in vedere faptul ca petenta nu contesta decit penalitati in suma de ... - *urmeaza sa fie admise doar penalitatile TVA contestate in suma de ...* .

Avind in vedere aspectele prezentate mai sus , in temeiul actelor normative precizate in decizie , precum si art. 186 din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala ,se

DECIDE :

1.Admiterea contestatiei pentru TVA (suma partiala) ...cu dobinzi TVA ...si penalitati..., impozit venit microintreprinderi....;

2.Respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata pentru suma de TVA (suma partiala) ...cu dobinzi TVA ...si penalitati... stabilite de reprezentantii SAF - ACF Vrancea prin raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere /..2005.