



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor Publice a
Județului Bistrița-Năsăud**

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR NR. 2/82/2010



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DECIZIA NR. 5/29.01.2009

privind soluționarea contestației depusă de SC V SRL, cu sediul în loc. B, la
D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud în legătură cu contestația formulată de SC V SRL din loc. B.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, act prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei obligații fiscale în sumă de ... constând în taxă pe valoarea adăugată în sumă de ..., majorări de întârziere aferente în sumă de ..., precum și impozit pe profit în sumă de ... și majorări de întârziere aferente în sumă de...

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

Prin adresele nr. ... și nr. ... s-au solicitat petentei precizări legate de obiectul contestației, motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, în conformitate cu normele legale.

În cauză a fost întocmit referatul de verificare a contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. ... (filele 97-100) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina SC V SRL din localitatea Bistrița, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ..., majorări de întârziere aferente în sumă de ..., precum și impozit pe profit în sumă de ... și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

Argumentele organelor competente, se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. ... (filele 1-94), raport care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

În concret, așa cum se arată în raportul de inspecție fiscală s-au constatat următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar

1.a) În perioada verificată SC V SRL a achiziționat de la C A Germania un autoturism marca BMW, vânzându-l ulterior Cabinetului de avocatură N S G. Organul de control a constatat că nici achiziția, nici vânzarea autoturismului nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății. Întrucât petenta susține ca furnizorul german nu a emis factura, a fost dispusă măsura autofacturării achiziției autoturismului așa cum prevede art. 155¹ din Codul fiscal. Factura a fost înregistrată în contabilitatea petentei în timpul verificării, efectuându-se totodată și autolichidarea taxei aferente, prin înregistrarea taxei pe valoarea adăugată atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, în conformitate cu art. 157, alin. (2) din Codul fiscal.

În data de 29.12.2008 autoturismul a fost vândut, societatea încheind un contract de vânzare cumpărare în valoare de ... euro, preț care include taxa pe valoarea adăugată, fără a emite factura și fără a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă. În aceste condiții s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

1.b) În urma verificării modului de înregistrare în contabilitate a facturilor emise de către societate pentru activitatea de comerț cu ridicata, s-a constatat că în perioada verificată SC V SRL nu a înregistrat în contabilitate un număr de 160 facturi, în valoare totală de ... lei. Organul de inspecție fiscală a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei, reprezentând taxa înscrisă pe facturile emise și neînregistrate în evidența contabilă, în conformitate cu art. 150, alin. (3) din Codul fiscal.

1.c) Pentru verificarea existenței faptice a stocului de mărfuri înregistrat în evidența contabilă, organul de inspecție fiscală a dispus efectuarea inventarierii stocului de marfă în conformitate cu prevederile pct.3 din OMFP 1753/2004, inventariere efectuată în data de 03.09.2009. În urma inventarierii, s-a constatat o diferență în minus la stocul faptic comparativ cu cel scriptic, astfel:

-...2, reprezentând mărfuri constatate lipsă în gestiunea magazinului situat în Bistrița, str. Eroilor, nr. 8, evidențiate la preț cu amănuntul;

- ...3 reprezentând mărfuri constatate lipsă din gestiunea cu ridicata evidențiate la preț de vânzare, exclusiv taxă pe valoarea adăugată

Potrivit art. 128, alin. (4), lit. d) din Codul fiscal, "*sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatăte lipsă din gestiune*". Astfel, pentru suma totală de ... lei, lipsa constatată în gestiunile de mărfuri cu ridicata și cu amănuntul, organul de inspecție fiscală a calculat suplimentar în sarcina petentei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Pentru sumele suplimentare stabilite constând în taxă pe valoarea adăugată au fost calculate majorări de întârziere în conformitate cu art. 119-120 din Codul de procedură fiscală.

2. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar

2.a) În perioada verificată, societatea nu a respectat prevederile art. 19, alin. (1) din Codul fiscal, referitoare la regulile generale care stau la baza determinării profitului impozabil, respectiv ca diferența între veniturile realizate și cheltuielile aferente veniturilor, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile impozabile. Așa fiind, organul de control a procedat la determinarea corectă a profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, rezultând o diferență de plată de... **lei**

2.b) În urma verificării s-a constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă și fiscală a unui număr de 160 facturi, diminuând astfel veniturile impozabile cu suma de ... lei. În conformitate cu art. 19, alin. (1) din Codul fiscal, organul de inspecție a calculat suplimentar impozit pe profit aferent veniturilor neînregistrate, în sumă de ... **lei**.

2.c) În urma inventarierii faptice a stocului de marfă, operațiune dispusă de către organul de control în baza prevederilor pct. 3 din O.M.F.P. nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, s-a constatat diferență între stocul scriptic al mărfurilor înscris în evidența contabilă și stocul faptic atât în gestiunea mărfurilor cu amănuntul, în cuantum de ... lei, cât și în gestiunea mărfurilor cu ridicata, în cuantum de 89.066 lei. În conformitate cu art. 21, alin. (4), lit. c) din Codul fiscal organele de control au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... **lei** aferent lipsei în gestiune constatate.

Pentru impozitul pe profit suplimentar stabilit au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... **lei**, în conformitate cu prevederile art. 119-120 din Codul de procedură fiscală.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. ... (filele 97-100) petenta a formulat și a depus contestație înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. ... (filele 103-141). Contestația, completată cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr. ... (filele 103-147).

Din actele depuse la dosar, reținem că petenta contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

1.a) În contestația depusă, SC V SRL susține că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** aferentă vânzării autovehiculului achiziționat de la C A din Germania a fost eronat calculată.

Colectarea taxei pe valoarea adăugată în momentul vânzării autoturismului către o terță persoană nu se justifică, această operațiune realizându-se odată cu autofacturarea dispusă de către organul de control. În opinia petentei, pentru autoturismul achiziționat a plătit taxa pe valoarea adăugată evidențiată în actele emise de C A din Germania, taxă deductibilă fiscal, iar în momentul vânzării către o terță persoană a intervenit autolichidarea taxei pe valoarea adăugată aferentă. Așa fiind, stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară ar duce la o dublă colectare a taxei pentru aceeași operațiune.

1.b) În cazul taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise și neînregistrate în evidența contabilă a societății, contestația arată că reținerile organului fiscal nu corespund realității. O parte din cele 160 de facturi înscrise în anexa 5 la raportul de inspecție fiscală au fost înregistrate în evidența contabilă a societății.

În susținerea afirmațiilor sale, petenta anexează contestației o listă cu aceste facturi fiscale, considerând că organul de control a determinat eronat baza de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată, obligațiile fiscale aferente acestor facturi fiind deja achitate.

1.c) În ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor lipsă la inventar, petenta susține că și în acest caz taxa pe valoarea adăugată este eronat stabilită.

În contestația depusă, petenta arată că o parte din diferența constatată în minus la inventarierea gestiunilor se datorează neînregistrării în evidența contabilă a tuturor facturilor, iar o parte se datorează sustragerilor din gestiuni a mărfurilor, de către unii angajați.

În condițiile în care pentru veniturile aferente facturilor neînregistrate în evidența contabilă a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată, prin colectarea taxei pentru diferența constatată la inventar datorată acestei cauze, taxa pe valoarea adăugată se dublează.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru minusul în gestiunea de mărfuri datorat sustragerilor de către angajați, petenta susține că în momentul în care aceștia vor restitui sumele imputate se va colecta taxă pe valoarea adăugată. Așadar, și în această situație taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar se va dubla.

1.d) Referitor la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată de plată, în contestația depusă, SC V SRL susține că în mod eronat organul de control a luat în calcul taxa pe valoarea adăugată de recuperat în sold la 31 iulie 2009 suma de ... lei, în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată de recuperat înregistrată în bilanța de verificare la acea data era de ... lei.

Având în vedere influența soldului taxei pe valoarea adăugată de recuperat asupra taxei de plată, petenta consideră că trebuie avută în vedere taxa înregistrată în contabilitate, nu în deconturile depuse la organul fiscal.

2. Referitor la impozitul pe profit

2.b) În ceea ce privește veniturilor aferente facturile emise și neînregistrate, pentru care organul de control a calculat impozit pe profit suplimentar, petenta arată că în realitate au fost înregistrate o parte din facturile în cauză, deci trebuie excluse din baza de calcul a impozitului pe profit, obligațiile fiscale aferente fiind deja achitate.

2.c) Cât privește impozitul pe profit aferent diferenței în minus în gestiunile de mărfuri cu amănuntul și cu ridicata, acesta nu poate fi stabilit suplimentar întrucât s-ar ajunge la o dubla impunere.

Astfel, în ce privește facturile neînregistrate care au influențat soldul de marfă evidențiat în contabilitate, impozitul pe profit a fost deja stabilit, iar în cazul minusurilor datorate sustragerilor de către angajați baza de impunere a profitului va fi influențată cu sumele recuperate de la persoanele vinovate.

Includerea în baza de impunere a profitului a diferenței constatate minus la inventarierea stocului de marfuri ar duce, în ambele cazuri, la dublarea impozitului pe profit.

În susținerea contestației depuse, SC V SRL anexează:

- Situația taxei pe valoarea adăugată 01.05.2004-31.07.2009 (135-136)
- Situația chitanțe prinse în contabilitate la registrul de casă - facturi apa oraș
- Situația facturilor înregistrate în contabilitate și considerate în procesul verbal ca neînregistrate în contabilitate (130-134)
- Jurnal vânzări pentru diverse zile (filele 103-133)

Raportat la cele arătate în contestație, petenta solicită reconsiderarea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

În urma inspecției fiscale generale organele de control au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de ... **lei** constând în taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**, majorări de întârziere aferente în sumă de ... **lei**, impozit pe profit în sumă de ... **lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de ... **lei**.

În temeiul art.7 alin. (5) din Codul de procedură fiscală și a pct. 2.5 din OMFP 519/2005, organul de soluționare a solicitat petentei prin adresa nr.21020/10.11.2009 (adresă înmănată personal d-nei N V, administratorului societății -filele 148-149), precizarea obiectului contestației și completarea cererii cu motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta. Contestatoarea răspunde solicitării și cu adresa nr. ..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice B (fila 152) arată că decizia de impunere atacată *"poate fi anulată și parțial, nu doar total, raportat la motivele concrete pe care le-a formulat în cuprinsul contestației "*, fără să precizeze cuantumul sumei totale contestate , individualizată pe feluri de impozite , taxe și accesoriile aferente acestora.

În vederea clarificării aspectelor legate de obiectul contestației, cu adresa nr. 21020/21.12.2009 (fila 153-154) organul de soluționare reitereaza petentei prevederile legale referitoare la obligativitatea precizării obiectului contestației, solicitându-i-se ca în termenul legal să fie depuse la dosarul cauzei.

Cu aceeași adresă au fost cerute petentei xerocopii lizibile după documentele necesare soluționării corecte și legale a contestației. Menționăm că și această adresă a fost înmănată în data de 11.01.2010 d-nei N V, administratoarea societății (filele 153-154). Cu ocazia înmânării celor două proceduri, organul de soluționare a purtat o discuție cu d-na N V căreia i-a fost prezentat și explicat în detaliu, conținutul celor solicitate.

Prin adresa din data de 18.01.2010, înregistrată la DGFP B sub numărul ... (filele 157-340), SC V SRL răspunde parțial solicitărilor, transmițând doar o parte din documentele cerute și fără a face vreo referire la obiectul contestației, motivele de drept și de fapt sau la dovezile pe care se întemeiază cererea formulată, pentru toate obligațiile fiscale contestate.

În condițiile în care nu a fost menționat cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite, taxe și accesorii ale acestora , așa cum prevede

art.206 alin. (2) din Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 2.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul ANAF nr. 519/2003, contestația a fost considerată formulată împotriva întregii decizii de impunere nr. 593/10.09.2009.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

1.a) Referindu-ne la suma de ... **lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sarcina SC V SRL, urmează a se stabili dacă petenta avea obligația colectării taxei, în momentul vânzării către o terță persoană a autoturismului achiziționat de la o societate din Germania, în condițiile în care a procedat la autofacturarea acestuia.

În concret, în data de 06.11.2008 SC V SRL a achiziționat un autoturism marca BMW 5251 de la societatea CLASS AUTOMOBILE din Germania cu prețul de ... euro, potrivit contractului anexat, tradus în limba română (filele 320-322). Așa cum rezultă din Procesul-verbal încheiat în data de 05.06.2009 de organele de inspecție fiscală în urma verificării parțiale efectuată la solicitarea Compartimentului de schimb internațional de informații al D.G.F.P. B s-a constatat că această achiziție nu a fost înregistrată în evidența contabilă și fiscală a societății (filele 327-331), petenta susținând că societatea furnizoare, în speță C A Germania, a întocmit numai contractul de vânzare -cumpărare și nu a emis factură. Cu ocazia verificării s-a dispus autofacturarea autoturismului, operațiune prevăzută de art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal care dispune:

"Persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1), lit. b)-e) și g) și ale art. 151, trebuie să autofactureze, până cel târziu în a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, în cazul în care persoana respectivă nu se află în posesia facturii emise de furnizor/prestator."

Având în vedere faptul că până la data controlului, și anume luna iunie 2009, SC V SRL nu primit factura de la furnizorul intracomunitar, a emis factura nr. ... pentru autoturismul marca BMW (fila 337) și a evidențiat operațiunea în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă deductibilă, potrivit art. 157 alin. (2) din Codul fiscal care prevede:

"(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g).

Potrivit decontului de taxă pe valoarea adăugată transmis de către petentă pentru luna iunie 2009 (filele 335-336), taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă pe autofactura ..., a fost inclusă atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, astfel încât taxa pe valoarea adăugată de plată nu a fost influențată.

În data de 29.12.2008 petenta a vândut autoturismul în cauză unei terțe persoane, încheind cu aceasta din urmă un contract de vânzare cumpărare (fila 319) pentru suma de ... euro, sumă care include taxa pe valoarea adăugată, dar fără să emită o factură.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 126 al Codului fiscal, prevederi care definesc operațiunile impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel:

ART. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);,

În sensul art. 128 alin. (1) "Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar"

Din textele de lege citate anterior rezultă neîndoios faptul ca operațiunea de vânzare a autoturismului se încadrează în categoria operațiunilor impozabile, fiind o livrare de bunuri cu plată, efectuată pe teritoriul României, de către o persoană plătitoare de taxă pe valoarea adăugată.

În aceste condiții, potrivit art. 155 alin. (1) din Codul fiscal care stipulează că "*Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), **trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei...***", SC V SRL avea obligația emiterii unei facturi care să cuprindă taxa pe valoarea adăugată aferentă venitului obținut din vânzarea autoturismului marca BMW către Cabinet avocat N S G până în data de 15 ianuarie 2009, având în vedere faptul că tranzacția a avut loc în 29.12.2008 conform Contractul de vânzare-cumpărare încheiat între cei doi agenți economici (fila 319).

În raport de normele legale citate anterior și de starea de fapt fiscală, este limpede că organul de inspecție fiscală a procedat corect prin stabilirea suplimentar în sarcina petentei a sumei de ... **lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă operațiunii de vânzare a autoturismului BMW cu suma de ... euro, inclusiv tva, potrivit contractului de vânzare încheiat între cele două părți.

Afirmația petentei, potrivit căreia a achitat taxa pe valoarea adăugată evidențiată în actele emise de către Class automobile Germania, nu poate fi luată în considerare întrucât în contractul încheiat cu furnizorul intracomunitar (fila 321), contract tradus (fila 322), se stipulează **valoarea netă a tranzacției** și anume ... euro, iar potrivit declarației administratoarei factura nu i-a fost trimisă de către furnizor până în luna iunie 2009 (fila 325), luna emiterii autofacturii.

Contestația SC V SRL împotriva taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei stabilită ca urmare a necolectării taxei aferente operațiunii de vânzare a autoturismului, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

1.b) În ceea ce privește suma de ... lei, organul de inspecție fiscală a constatat că 160 de facturi emise de către petentă nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății și aferent acestora nu a fost colectată, evidențiată și achitată taxa pe valoarea adăugată (filele 57-62).

În drept sunt aplicabile prevederile art. 150 alin. (3) din Codul fiscal :

" (3) Orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau orice alt document care servește ca factură este obligată la plata taxei".

În contradicție cu organul de inspecție, petenta susține că situația prezentată în anexa 5 la raportul de inspecție fiscală (filele 57-62), pe baza căreia a fost determinată taxa pe valoarea adăugată suplimentară, nu corespunde realității.

În urma "*verificării tuturor actelor contabile ale societății, ulterior desfășurării inspecției fiscale*" petenta arată că a constatat existența unor neregularități. Astfel, "*aproape jumătate din facturi sunt în realitate înregistrate în evidența contabilă*". În susținerea acestei afirmații petenta anexează contestației: situația chitanțelor prinse în contabilitate la registrul de casă (filele 130-134), situația facturilor înregistrate în contabilitate și considerate în procesul verbal ca neînregistrate în contabilitate (fila 129) și jurnale de vânzări pentru diverse zile (filele 103-128).

Cu adresa nr. 21020/21.12.2009, biroul de soluționare a cerut petentei documente justificative care să probeze înregistrarea în contabilitate a facturilor și anume: jurnalele de vânzări în care sunt cuprinse facturile în cauză, deconturile de taxă pe valoarea adăugată depuse la organul fiscal din care să rezulte că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor a fost înregistrată în evidența fiscală și balanțele de verificare din care să rezulte că facturile au fost înregistrate în evidența contabilă.

Analizând documentele puse la dispoziție de petentă și anume "Situația facturilor înregistrate în contabilitate și considerate în procesul verbal ca neînregistrate"- fila 129, jurnalele de vânzări transmise (filele 157-308) și anexa 5 întocmită de către organul de inspecție fiscală și cuprinzând facturile neînregistrate -filele 57-62, se constată că într-adevăr o parte din facturi au fost înregistrate.

Având în vedere faptul că pentru luna decembrie 2006 organul de soluționare a avut la dispoziție balanța de verificare anexată la raportul de inspecție fiscală (filele 7-15), jurnalul de vânzări transmis de petentă (227-242) și suma taxei pe valoarea adăugată colectată înscrisă în situația taxei pe valoarea adăugată declarată întocmită de către organul de control (filele 68-69), a procedat la verificarea facturilor considerate neînregistrate din aceasta lună. Menționăm că taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în jurnalul de vânzări de ... lei, coincide cu taxa înscrisă în contul 4427 și cu taxa declarată în această lună, ceea ce conduce la concluzia că toate facturile cuprinse în jurnalul de vânzări din această lună sunt înregistrate în evidența contabilă și fiscală.

Din analiza documentelor precizate anterior, se desprind următoarele concluzii:

- factura ... în sumă de ..., cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... emisă către SC M SRL B este cuprinsă în jurnalul de vânzări (pag. 228) și având în vedere celelalte documente anexate raportului de inspecție (balanța de verificare la

31.12.2006 și situația taxei declarate), este limpede că aceasta a fost înregistrată de către petentă;

- factura ... în sumă de ... lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei, potrivit jurnalului de vânzări este emisă către SC P... SA B, iar potrivit anexei 5 către SC C SA. Întrucât la raportul de inspecție nu a fost anexată factura, organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la corectitudinea înregistrării în evidența a acestei facturi;

- factura ... în sumă de ..., cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei, nu este înregistrată în jurnalul de vânzări pus la dispoziție de către petentă.

Verificând și alte facturi incluse în situația facturilor neînregistrate întocmită de către organul de control, constatăm că o parte sunt cuprinse în jurnalele de vânzări puse la dispoziție de petenta. În acest sens exemplificăm: factura ... în sumă de ..., cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... emisă către SC T SRL (pag 164), factura ... în sumă de ..., cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei emisă către aceeași societate (fila 163), cu mențiunea că este înregistrată în data de 21.10.2006, factura ... în suma de ... lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă de ... lei emisă către SC STATUS IMPEX SRL (fila 246).

Alte aspecte sesizate cu ocazia verificării constă în existența unor neconcordanțe între datele înscrise pe facturi, astfel: factura **417/10.05.2007** în sumă de ... lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... emisă către SC B SRL este cuprinsă în situația facturilor neînregistrate, dar în jurnalul de vânzări pentru luna mai 2007 (fila 221) are numărul **2417**. Așa cum s-a precizat, nefiind anexate actului de inspecție *"copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției"* așa cum prevede pct. 102.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală aprobate prin HG nr. 1050/2004, coroborate cu pct. 54.2 al aceleiași norme a care dispun *"În cazul în care pentru stabilirea stării de fapt fiscale contribuabilul pune la dispoziția organului fiscal înscrisuri sau alte documente, în original, acestea vor fi înapoiate contribuabilului, **pastrându-se în copie la dosarul fiscal numai înscrisurile relevante din punct de vedere fiscal**"*, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra corectitudinii numărului de factură.

Raportat la cele reținute de către organul de control, a celor susținute de petentă prin contestația formulată, precum și de probatoriului din dosarul cauzei, constatăm că starea de fapt fiscală nu a fost complet și fidel stabilită, iar taxa pe valoarea adăugată nu a fost corect determinată. În aceste condiții, baza de impunere nu este certa și în consecință, se impune reverificarea celor 160 de facturi, urmând ca organul de inspecție să stabilească exact situația facturilor neînregistrate în evidența contabilă și fiscală a SC V SRL, iar în raport de constatarea făcută să determine taxa pe valoarea adăugată legal datorată.

În această situație, decizia de impunere nr. 593/10.09.2009 referitoare la taxa pe valoarea adăugată în suma de ... **lei** și obligațiile accesorii aferente urmează a fi desființată.

1.c) În perioada controlului, în conformitate cu pct. 3 din O.M.F.P. nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, organul de control a dispus efectuarea inventarierii

stocului de mărfuri existent în gestiunile cu amănuntul și cu ridicata ale societății. Potrivit procesului -verbal întocmit în data de 03.09.2009 (fila 44), în urma inventarierii s-a constatat o diferență în minus între stocul scriptic înregistrat în evidența contabilă și cel faptic, în sumă de ... lei, aferent căreia s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de... **lei**.

În contestația depusă, SC V SRL susține că taxa pe valoarea adăugată este eronat stabilită de către organul de control. Astfel, minusul în gestiuni se datorează pe de o parte facturilor neînregistrate, iar pe de alta parte sustragerilor de mărfuri de către angajați. În ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă minusului în gestiuni datorat facturilor neînregistrate, aceasta a fost deja calculată, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă sustragerilor, urmează a fi calculată în momentul recuperării sumelor imputate angajaților.

Raportat la cele arătate mai sus și având în vedere normele legale în vigoare, urmează a se stabili dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă minusului în gestiuni a fost corect stabilită.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 128, alin. (4), lit. d) din Codul fiscal care prevede:

"(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):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

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;

Din dispozițiile legale citate anterior coroborate cu pct. 6 alin. (8) lit. c) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 rezultă că se asimilează livrărilor de bunuri, fiind considerate operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, mărfurile constatate lipsă la inventar.

Pentru determinarea legală a taxei pe valoarea adăugată se impune însă stabilirea corectă a minusului în gestiune, precum și a cauzelor care l-au generat.

Potrivit pct. 36 din OMFP 1753/2005, aplicabil la data efectuării controlului:

"36. Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.

Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii se procedează la o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fișele de magazie și a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Erorile descoperite cu această ocazie trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea rezultatelor inventarierii, prin confruntarea cantităților consemnate în listele de inventariere, cu evidența tehnico-operativă pentru fiecare poziție în parte".

Din textul de lege citat rezultă că înainte de a stabili rezultatul inventarierii, este absolut necesar a se verifica și corecta, atât fișele de magazie în cazul mărfurilor cu ridicata, cât și soldul conturilor care reflectă marfa cu amănuntul și cu ridicata și de a face toate corecțiile necesare.

Din perspectiva celor de mai sus și având în vedere că lipsa în gestiune constatată la activitatea de comerț cu ridicata și amănuntul poate fi influențată prin neoperarea sau greșita operare în evidențele contabile a celor 160 de facturi, aspect învederat de contestatoare, este imperios necesar să se reverifice și să se stabilească în ce măsură aceste facturi sau o parte din ele modifică diferențele constatate cu ocazia valorificării inventarelor făcute în data de 03.09.2009.

Este de necontestat că în ipoteza în care o parte din facturi nu au fost înregistrate în evidențele de gestiune, rezultatul valorificării inventarului nu poate fi cel constat și consemnat în actele de inspecție fiscală și prin urmare nici baza de impunere suplimentară cuantificată la ... lei (la care s-a calculat taxa pe valoarea adăugată de ... lei), nu constituie o certitudine.

Având în vedere că, așa cum s-a consemnat la punctul 1.b) din considerente, între datele înscrise în actele de inspecție fiscală și documentația transmisă de contribuabil există multe neconcordanțe referitoare la corecta înregistrare a celor 160 de facturi în evidența contabilă și de gestiune, impunându-se asigurarea unei juste evaluări a prejudiciului adus bugetului de stat precum și prevenirea posibilității de dublare a bazei de impozitare pentru operațiunile rezultate din cele 160 de facturi, este evident că desființarea bazei de impunere ce vizează acest capat de cerere are justificări temeinice.

1.d) În ceea ce privește cererea petentei, referitoare la măsura dispusă de organul de control prin raportul de inspecție fiscală vizând corectarea sumei înscrisă în contul 4424 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" și contestată de către SC V SRL, facem următoarea precizare:

În conformitate cu art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 " *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală, se soluționează după cum urmează:*

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal;

[...]

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente."

Potrivit pct. 5.2 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 aprobate prin OMFP nr. 519/2005 " *Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințările de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc."*

Așa cum reiese din cuprinsul contestației, contribuabilul solicită luarea în considerare a taxei pe valoarea adăugată de rambursat în quantum de ...lei înscrisă în

contabilitate, nu a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă eronat în deconturile de taxă depuse la organul fiscal, cu toate că organul de control a dispus prin raportul de inspecție fiscală corectarea soldului taxei pe valoarea adăugată de recuperat.

În raport cu cele arătate mai sus și cu prevederile art. 88 din Codul de procedură fiscală care reglementează expres și limitativ categoria altor acte administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, acestea fiind:

" a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

d) procesele-verbale prevăzute la art. 142 alin. (6) și art. 168 alin. (2).

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere."

se constată că din punct de vedere al competenței materiale capătul de cerere referitor la corectarea sumei înscrise în contul 4424 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat " nu face parte din categoria celor enumerate limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 88 din același cod și în consecința rezolvarea cererii petentei nu revine biroului de soluționare a contestațiilor. Aceasta constatare reprezintă o măsură înscrisă în raportul de inspecție fiscală, urmând ca soluționarea acestui capăt de cerere să fie realizată de organele de inspecție fiscală, respectiv organele emitente ale actului atacat.

2. Referitor la impozitul pe profit

2.a) Referindu-ne la impozitul pe profit în sumă de ... lei , stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestată, întrucât în cererea formulată de societate nu s-a făcut referire la această obligație fiscală, prin adresa nr. 21020/10.11.2009 (filele 148-149) și adresa nr. 21020/21.12.2009 (filele 153-154), biroul de soluționare a cerut petentei precizarea clară a obiectului contestației, precum și motivarea în drept și în fapt a cererii referitoare la aceste obligații fiscale. Întrucât în adresele transmise de către petentă, și anume nr. 23572/10.12.2009 (fila 152) și nr. 1079/18.01.2010 (fila 339) nu a fost menționat cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite, taxe și accesorii ale acestora , așa cum prevede art.206 alin. (2) din Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 2.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul ANAF nr. 519/2003, contestația a fost considerată formulată împotriva întregii decizii de impunere nr. 593/10.09.2009. Menționăm că pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei, SC V SRL , nu a prezentat situația de fapt și de drept.

Raportat la cele prezentate mai sus, este limpede că SC V SRL nu a răspuns solicitării biroului de soluționare a contestațiilor, nu a formulat și depus motivele de fapt și de drept precum și dovezile care să justifice contestația formulată, încălcând astfel prevederile art. 206 alin.(1) din Codul de procedură fiscală-republicat, coroborat cu art.65 alin. (1) conform căruia contribuabilul are obligația "de a dovedi actele și faptele care au stat la baza [...] oricăror cereri adresate organului fiscal."

În această ordine de idei, precizăm că potrivit prevederilor art.206 alin.(1) din OG. 92/2003 privind Codului de procedură fiscală-republicat :

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[.....]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[.....]"

iar, dispozițiile pct.12.1 și pct.2.4 din OMFP nr. 519/2005 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală-republicat, stipulează următoarele:

"12.1. Contestația poate fi respinsă ca :

[.....]

b) nemotivată, în situația în care contestatarul nu prezintă argumentele de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [.....],

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de drept și de fapt pentru care a contestat actul administrativ fiscal".

Având în vedere prevederile normelor legale suscitade, precum și faptul că deși i-a fost solicitată prezentarea motivelor de fapt și de drept și a dovezile pe care se întemeiază contestația depusă, petenta nu a dat curs acestei cereri, neaducând argumente legale și nici documente probatorii prin care să combată și să înlăture constatările organelor de control, aceasta va fi respinsă ca nemotivată.

2.b) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei, stabilit suplimentar ca urmare a diminuării bazei impozabile cu suma de 42.711 lei prin neînregistrarea a 160 de facturi emise de către petentă, facem următoarele precizări:

În drept sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal referitoare la regulile generale de stabilire a profitului impozabil, care dispun:

"(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".

Din textul de lege citat anterior rezultă faptul că toate veniturile obținute de către o societate comercială trebuie înregistrate în evidența societății și luate în calcul la determinarea corectă a profitului impozabil.

Referindu-ne însă la cele 160 de facturi în suma de ... lei cu care s-a influențat profitul impozabil, așa cum s-a prezentat la punctul **1.b)** din considerente, referitor taxa pe valoarea adăugată, între starea de fapt prezentată de organul de inspecție fiscală și cea prezentată de către contribuabilă există inadvertențe, impunându-se reverificarea tuturor aspectelor care conduc la determinarea corectă a stării de fapt și stabilirea certă a bazei de impunere pentru impozitul pe profit. Astfel, așa cum s-a arătat, este imperios necesar ca organul fiscal să stabilească exact situația facturilor neînregistrate în evidența contabilă și fiscală a SC V SRL, iar în raport de constatările făcute să determine corect profitul impozabil și implicit, impozitul pe profit legal datorat.

În aceste condiții, decizia de impunere nr. ... referitoare la impozitul pe profit în sumă de ... lei și obligațiile fiscale accesorii urmează a fi desființată.

2.c) În urma inventarierii efectuată de către petentă în luna septembrie, la cererea organului de inspecție fiscală, s-a constatat diferența între soldul scriptic din evidența contabilă și soldul faptic al mărfurilor de ... lei, sumă cu care a fost majorat profitul impozabil și s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei, impozit pe profit în sumă de ... lei.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 21, alin (4), lit. c), potrivit cărora:

"(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

(...)

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare (...).

Așa cum reiese din textul de lege citat, în vederea cuprinderii în profitul impozabil a minusurilor în gestiunile de stocuri, se impune stabilirea naturii minusului, a cauzelor și condițiilor care l-au determinat, tratarea fiscală a acestuia fiind diferită. Astfel, în cazul mărfurilor constatate lipsă neimputabile, cheltuiala aferentă este nedeductibilă fiscal.

Potrivit petentei, minusul se datorează parțial necuprinderii în evidența contabilă a 160 de facturi și parțial, sustragerii mărfurilor de către angajații societății.

Potrivit pct. 36 din OMFP 1753/2005 citat anterior, înaintea stabilirii rezultatului inventarierii se impune efectuarea tuturor corecțiilor, atât în evidența contabilă cât și în evidența tehnic-operativă a societății. Astfel, prin operarea celor 160 de facturi în evidența contabilă și în evidența tehnic-operativă, stocul scriptic de mărfuri cu ridicata și cu amănuntul ar fi fost influențat, și implicit diferența între stocul scriptic și cel faptic, aspect sesizat și de către contestatoare. Întrucât, între situația facturilor neînregistrate prezentată în actele de inspecție și documentația pusă la dispoziție de către petentă există inadvertențe, organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la stabilirea corectă a profitului impozabil, impunându-se o reverificare a facturilor în cauza.

Un alt aspect sesizat de către petentă și care influențează impozitul pe profit suplimentar stabilit ca urmare a stocurilor constatate lipsă în gestiunile societății este natura lipsei constatate cu ocazia inventarierii. Astfel, sunt nedeductibile fiscal, potrivit art. 21, alin. (4), lit. c) din Codul fiscal cheltuielile cu stocurile lipsă în gestiune neimputabile. Ori, potrivit susținerilor petentei, o parte din lipsurile în gestiunile de marfă cu amănuntul și ridicata constatate sunt datorate sustragerilor de către angajații societății, lipsuri care au fost imputate persoanelor vinovate.

Potrivit pct. 47 din OMFP 1753/2005 " *Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină:(...), rezultatele inventarierii, concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și la persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea*".

Ori, analizând procesul verbal întocmit în data de 03.09.2009 de comisia de inventariere (fila 44) și semnat de către d-na N V nu se arată că sustragerile ar fi cauza minusului în gestiune și nu se precizează persoanele considerate vinovate. Nici în nota explicativă dată organelor de control (filele 65-67) și nici în nota privind

discuția finală (fila 42), administratoarea societății nu arată că minusul se datorează cauzei menționate. Prin urmare, aserțiunea petentei referitoare la natura imputabilă a lipsei este discutabilă.

Având în vedere cele consemnate mai sus și anume ca stocul scriptic care a influențat rezultatele inventarierii nu a fost corect stabilit în funcție de cele 160 de facturi neînregistrate și inadvertențele între situațiile anexate la raportul de inspecție fiscală și documentația transmisă de petentă, cu privire la facturile neînregistrate este limpede că se impune desființarea deciziei de impunere referitoare la impozitul pe profit în sumă de ... lei și accesoriile aferente.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 209 alin. (2), art. 213 alin. (5), art. 216 alin. (1) și alin. (3) și art. 217 alin. (1) din Codul de procedură fiscală -republicat, coroborat cu pct. 12.1 lit. b) din Instrucțiuni, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC V SRL SRL Bistrița pentru suma de ... reprezentând taxa pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ...

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC VICTORIA RSV SRL Bistrita, referitoare la suma de ... lei impozit pe profit și pe cale de consecință, menținerea măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ... emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală B.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ... pentru suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar ca urmare a neînregistrării a 160 de facturi emise și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din instrucțiunile aprobate prin OMFP nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ... pentru suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar ca urmare a lipsei în gestiune constatate la inventarierea marfurilor și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din instrucțiunile aprobate prin OMFP nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

5. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ... pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neînregistrării a 160 de facturi emise și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din instrucțiunile aprobate prin OMFP nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

6. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ... pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a lipsei în gestiune constatate la inventarierea marfurilor și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din instrucțiunile aprobate prin OMFP nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

7. Desființarea parțială a Deciziei de impunere 593/10.09.2009 pentru suma de ... lei, reprezentând obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și

impozitului pe profit , urmând ca în raport de soluțiile de la pct. 1,2 si 3 să fie recalulate.

8. Declinarea competenței de soluționare a contestației referitoare la masura corectării taxei pe valoarea adaugata de recuperat de la ... lei la ... lei Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, în vederea soluționării în termen legal.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul județean B, Secția de contencios administrativ.

p. DIRECTOR COORDONATOR