

DECIZIA NR. 37 / ...2008
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. T S.R.L. B...,
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... /

Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Alba, prin adresa nr. ... /, înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ..., cu privire la contestația depusă de S.C. T S.R.L., cu sediul în B..., str. ..., nr. ..., jud. Alba, împotriva Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... / ..., ale cărui concluzii au fost sintetizate prin Decizia de impunere nr. ... / ..., acte întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Alba.

Contestația a fost înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Alba sub nr. ... / ..., în termenul legal stipulat la art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, după cum menționează și organele de inspecție fiscală prin referatul cu propuneri de soluționare, anexat în copie la dosarul cauzei.

Contestația este semnată de administratorul societății, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației îl constituie suma de **S lei**, reprezentând:

- S1 lei - impozit pe profit suplimentar;
- S2 lei - majorări impozit pe profit suplimentar;
- S3 lei - TVA suplimentară;
- S4 lei - majorări TVA suplimentară.

Constatându-se îndeplinirea condițiilor de procedură impuse de lege, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. Prin contestația formulată, S.C. T S.R.L. B... invocă următoarele în susținerea cauzei:

1. La stabilirea profitului impozabil pentru anul 2006, petenta susține că, în contul 121, pe credit, a fost luată în calcul de două ori suma de N lei, în timp ce la calculul impozitului pe profit a fost scăzută o singură dată,

prezentând monografia contabilă prin care s-au efectuat înregistrările în evidența societății, astfel:

345 = 711 N lei
371 = 345 N lei
711 = 121 N lei
411 = 707 N lei +adaos
411 = 4427 N1 lei + TVA adaos
607 = 3712 N lei
707 = 121 N lei.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului 2007, unitatea contestă suma de M lei, reprezentând pierdere fiscală din anii precedenți și suma de M1 lei, precum și impunerea de M2 lei, pe motiv că:

- M lei reprezintă cheltuiala cu confecționarea unei uși și vitrine pentru magazinul propriu, mijloc fix înregistrat în unitate;

- M1 lei nu reprezintă marfă degradată, ci valoarea contului 711, care a fost scăzută la calculul impozitului pe profit.

Petenta precizează că a plătit impozit pe profit de ... lei, sumă care nu s-a returnat de la buget societății, rezultând, în urma declarației 101, ca suma plătită în plus.

Prin contestație se apreciază drept tendențioasă afirmația organelor de control conform căreia “declarația a fost stronată din fișa sintetică prin declarația anuală”.

Prin contestație se prezintă calculul realizat de organele de inspecție fiscală, care a stat la baza impozitului stabilit de acestea, după cum urmează:

Profit net: ... lei
Nedeductibil: ... lei (... lei - amenzi,... - imp/profit, ... - neadmis)
Profit impozabil: ... lei;
Impozit pe profit: ... lei.

Petenta apreciază că acest calcul conține două mari erori, în sensul că suma de ... lei este considerată ca nedeductibilă, dar nu este scăzută la impozit plătit, iar suma de ... lei este de ... lei, prezentând calculul pe care aceasta îl consideră corect, astfel:

Profit net: ... lei
Nedeductibil: ... lei (... lei - amenzi, ... lei - impozit/profit, ... lei - neadmis)

Profit impozabil: ... lei
Impozit/ profit: ... lei
Impozit plătit: ... lei
Rămas de plată: ... lei.

3. În legătură cu taxa pe valoarea adăugată, petenta menționează constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora: “Societatea achiziționează în iunie 2007 un mijloc fix de transport din Austria , operator intracomunitar M.T. cod ATU ...”...

Pentru clarificarea situației, petenta precizează că nu avea cum să cumpere un autovehicul de la o firmă de ceaiuri, fiind vorba de fapt de o cantitate de ceai importată de la firma în cauză.

Prin contestație se mai precizează că aplicarea TVA asupra valorii ușii și geamului este discutabilă, întrucât Codul fiscal precizează că agentul economic are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile; ori, geamul și ușa în cauză au fost achiziționate în folosul realizării obiectului de activitate al societății, respectiv pentru magazin.

Astfel, societatea nu este de acord cu TVA în sumă de ... lei.

4. Prin contestație se precizează că societatea nu este de acord cu TVA în sumă de ... lei, deoarece toate deconturile de TVA, formular 301, sunt corect întocmite, iar TVA-ul a fost plătit la termenul legal.

Din cele inserate de organele de control ar rezulta că unitatea a emis facturi și nu a înregistrat taxa pe valoarea adăugată în decontul de TVA, ceea ce ar reprezenta evaziune fiscală.

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

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada ..., fiind o inspecție fiscală generală.

Perioada supusă verificării a fost ..., pentru obligațiile la bugetul general consolidat al statului.

În perioada verificată, societatea a avut ca obiect principal de activitate comerțul cu amănuntul al mobilei, al articolelor de iluminat și al altor articole de uz casnic, cod CAEN 5244.

La cap. III “Constatări fiscale”, organele de inspecție fiscală au inserat următoarele:

III.1. Impozitul pe profit:

Documentele verificate în timpul controlului au fost:

- facturi fiscale, chitanțe, ordine de plată și alte documente de plată;
- bilanțe contabile;
- raportări contabile semestriale și anuale;
- declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul statului.

A. În anul 2006, societatea nu a calculat impozit pe profit la nivelul profitului înregistrat în baza veniturilor și cheltuielilor aferente, așa cum sunt ele înregistrate în evidența contabilă (balanța contabilă), contul de profit și pierderi și bilanțul contabil, întrucât, conform Declarației 101 privind impozitul pe profit declara pierdere fiscală rezultată din diminuarea veniturilor cu veniturile din contul 711 și considera că acestea sunt dublate cu suma de ... lei.

Din verificarea efectuată, s-a constatat însă că agentul economic înregistrează producția prin formula contabile 345 = 711. Producția obținută

este apoi încărcată în contul 371 “mărfuri” prin formula contabilă $371 = 345$, iar descărcarea gestiunii s-a făcut prin articolul contabil $607 = 371$, cu valoarea din contul 345.

Organul de control consideră declarația 101 eronată, întrucât diminuarea veniturilor nu are justificare, iar balanța de verificare și bilanțul contabil reprezintă o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii înregistrate de un agent economic.

Datele după care a fost stabilit profitul impozabil și impozitul pe profit au fost culese din situațiile financiare menționate mai sus, constatându-se că s-a calculat eronat impozitul pe profit, cu încălcarea prevederilor art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia 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, coroborat cu pct. 12 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Pentru anul 2006, s-a stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Conform viziunii societății, diminuarea veniturilor a afectat fiscal și rezultatul anului 2007 care, când s-a recuperat pierderea fiscală în sumă de ... lei, rezultând în continuare pierdere fiscală de ... lei, iar suma de ... lei înregistrată ca cheltuială cu impozitul pe profit apare ca sumă de recuperat.

Deci, pentru anul 2007, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Consecința fiscală a operațiunilor înregistrate de societate a fost diminuarea impozitului pe profit cu suma de ... lei.

B. În luna martie 2007, societatea întocmește raport de producție nr. ... / ... de produse finite (ușa+geam), înregistrându-se consumul prin formula contabilă $6021 = 3021$ cu suma de ... lei, fără a se înregistra venituri din producție, încălcându-se Legea nr. 571 / 2003 art. 21, pct. 1, conform căreia “pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile...”

Consecința fiscală a fost diminuarea profitului impozabil cu suma de ... lei și a impozitului aferent cu suma de ... lei.

C. În luna martie 2007, se scad din gestiune mărfuri degradate, astfel: $6021 = 3716$ cu suma de ... lei, reprezentând diverse (veioze, cuire, măsuțe), încălcând prevederile Legii nr. 571 / 2003 art. 21 pct. 4 lit. c) potrivit căreia “cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune sau degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate acte de asigurare...”, acestea fiind cheltuieli nedeductibile fiscal.

Consecința fiscală: diminuarea profitului impozabil cu suma de ... lei și a impozitului pe profit cu suma de ... lei.

D. Prin declarația 101 depusă în februarie 2008, suma de ... lei constituită în cursul anului 2007 a fost stornată din fișa sintetică, astfel că la impozitul pe profit această sumă apare ca sumă nedeclarată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile Ordinului nr. 2016 / 2005, anexa 2, cap. II secțiunea B, în sensul că la rd. 38 s-a preluat în mod eronat pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți.

Drept urmare, în fișa sintetică, suma de ... lei apare ca impozit pe profit de recuperat.

Valoarea totală a sumelor stabilite suplimentar în perioada verificată a fost de ... lei (... lei stabilită suplimentar și ... lei nedeclarat).

Pentru neachitarea obligațiilor stabilite suplimentar la scadență s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, în baza prevederilor O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, art. 119 și 120.

III.2. Cu privire la TVA:

Documentele verificate în timpul controlului au fost:

- balanțe de verificare;
- deconturile de TVA și declarațiile privind obligațiile de plată față de bugetul statului;

- documentul care atestă calitatea de plătitor de TVA;

- jurnalele de vânzări și cumpărări;

- facturi fiscale, chitanțe, ordine de plată și alte documente de plată.

TVA deductibilă

TVA deductibilă provine în special din:

- facturi fiscale, pentru achiziția de mărfuri pentru comercializare, mijloace fixe (leasing), servicii și utilități.

Societatea achiziționează în luna iunie 2007 un mijloc de transport din Austria, operator intracomunitar M.T. cod ATU ..., în valoare de ... lei cu TVA aferent de ... lei.

Această valoare se înregistrează în evidența contabilă, în decontul de TVA nr. ... / ... și se depune declarația recapitulativă nr. ... / ..., conform legislației în vigoare.

Deficiențele constatate au fost următoarele:

1. Agentul economic verificat întocmește în luna martie 2007 raport de producție nr. ... / ... pentru produse finite (ușa și geam), în valoare de ... lei. Produsele finite rezultate nu au fost înregistrate în evidența contabilă, ceea ce a determinat neadmiterea ca deductibilă a taxei pe valoarea adăugată dedusă la achiziționarea materialelor consumate în sumă de ... lei, având în vedere prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571 / 2003.

Consecința fiscală a fost majorarea de către agentul economic a TVA deductibilă și diminuarea TVA de plată cu suma de ... lei.

2. În luna martie 2007, societatea înregistrează în evidența contabilă fără documente justificative, prin formula contabilă $4426 = 371$, TVA

deductibilă în sumă de ..l. lei, consecința fiscală fiind majorarea TVA deductibilă cu suma de ... lei.

Organele de control au constatat că prin această înregistrare contabilă a fost încălcată Legea nr. 571 / 2003, art. 146, alin. 1, lit. a), potrivit căreia ... Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: a) pentru taxa datorată sau achitată, pentru bunurile care i-au fost ori urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).

Totalul TVA deductibilă neadmisă s-a cifrat la ... lei.

TVA colectată

În perioada verificată, societatea a colectat TVA la veniturile provenite din vânzarea mărfurilor.

Deficiențele constatate de organele de inspecție fiscală au fost următoarele:

1. În urma verificării concordanței între evidența contabilă, decont și jurnalul de cumpărări, s-a constatat că agentul economic nu a respectat prevederile Ordinului nr. 273 / 2007, anexa 2, privind Instrucțiunile pentru completarea formularului 300 “decont de taxă pe valoarea adăugată” secțiunea taxa pe valoarea adăugată colectată, în sensul că TVA colectat din jurnalul de vânzări nu este preluat corect în decont și în bilanța de verificare, rezultând o diferență de ... lei.

S-a constatat în luna august 2007 în decontul de TVA o diferență de TVA colectat în minus de ... lei față de bilanța de verificare, iar în decontul din luna aprilie 2007 o diferență la TVA deductibil în sumă de ... lei în plus față de bilanța de verificare.

Astfel, s-a constatat că s-au încălcat prevederile Ordinului nr. 273 / 2007, anexa 2, consecința fiscală fiind nedeclararea TVA de plată în sumă de 1.142 lei și TVA declarat eronat în sumă de ... lei.

2. În luna martie 2007, societatea întocmește o situație privind mărfuri degradate în valoare de ... lei, fără îndeplinirea condițiilor legale de admitere la scăderea din gestiune a mărfurilor respective.

În aceste condiții, s-a procedat la colectarea TVA în sumă de ... lei, aferentă mărfii degradate, înregistrată în contul de cheltuieli la valoarea de cumpărare, întrucât au fost încălcate prevederile Legii nr. 571 / 2003, art. 128, pct. 8, lit. b).

Totalul TVA menționat la deficiențe TVA colectat și nedeclarat s-a cifrat la ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de control, motivele prezentate în contestație, actele existente la dosarul cauzei în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se rețin următoarele:

A. Cu privire la impozitul pe profit:

1. În ceea ce privește dubla înregistrare în conturi de venituri a sumei de ... lei, precizăm următoarele:

În urma verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, s-a constatat că, aferent anului 2006, S.C. T S.R.L. B... nu a calculat și virat impozit pe profit la nivelul profitului impozabil înregistrat în baza veniturilor și cheltuielilor realizate, așa cum sunt acestea înregistrate în evidența contabilă a agentului economic (balanța de verificare), bilanțul contabil și contul de profit și pierderi, prezentate în timpul controlului.

După cum se menționează și prin contestație, se constată că societatea înregistrează producția realizată primn articolul contabil 345 "Produse finite" = 711 "Variația stocurilor" și, concomitent, înregistrează cheltuieli cu materiile prime și materialele aferente realizării produselor.

Producția obținută este transferată ulterior în contul 371 "Mărfuri", prin formula contabilă $371 = 345$, de unde, în urma vânzării către clienți, este descărcată din gestiune prin articolul contabil 607 "Cheltuieli cu mărfurile" = 371 "Mărfuri", la valoarea înregistrată în contul 345.

Prin comercializarea mărfii s-au obținut venituri înregistrate în contul 707.

Se constată așadar că nu este vorba despre o dublare a veniturilor, reflectată în rezultatul exercițiului din contul 121 "Profit și pierderi", întrucât, într-adevăr contul 711 de venituri din producția stocată se închide prin contul de profit și pierdere, dar, în același timp, veniturile respective își găsesc corespondența în conturile de cheltuieli cu materiile prime și materialele, care, la rândul lor, se regăsesc în rezultatul exercițiului, fiind înregistrate în rulajul debitor al contului 121.

Din controlul efectuat de organele fiscale asupra modului de întocmire și depunere a declarațiilor a reieșit totodată faptul că Declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2006, depusă la Administrația Finanțelor Publice a mun. B... sub nr. ... / ... nu a fost corect întocmită.

Astfel, la rd. 23 din respectiva declarație, petenta declară o pierdere în sumă de ... lei, pe când în balanța de verificare încheiată la 31.12.2006 este înregistrat un profit de ... lei, sumă ce corespunde și cu suma înscrisă în formularul 20 "Contul de profit și pierdere" al bilanțului întocmit la 31.12.2006.

Ordinul nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Anexa 2, cap. 2, secțiunea 1, prevede următoarele la pct. 9, respectiv 222:

"9. Situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii entității."

"222. (1) În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulativ de la începutul exercițiului financiar."

(2) Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere."

Din textele de lege menționate mai sus, rezultă în mod clar, fără echivoc, faptul că situația reală, în ceea ce privește rezultatele obținute de

agentul economic aferent anului 2006, este reflectată fidel de bilanța de verificare la 31.12.2006, respectiv contul de profit și pierdere din bilanțul contabil la 31.12.2006, unde agentul economic a înregistrat un profit de ... lei.

Se constată așadar că societatea a diminuat veniturile totale cu veniturile din producția stocată (variația stocurilor).

Aferent acestui profit, organele de inspecție fiscală, în mod justificat, au calculat un impozit pe profit aferent în cuantum de ... lei, având în vedere faptul că societatea, prin necalcularea impozitului pe profit aferent anului 2006 a încălcat prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44 / 2004, cităm:

“Art. 19

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

Norme:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82 / 1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

2. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar stabilit de organele de inspecție fiscală aferent anului 2007, facem următoarele precizări:

Aferent anului 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

Profit net: ... lei;

Chelt.nedeductibile fiscal: ... lei

Din care:- amenzi, penalități: ... lei;

- imp./profit înreg. în ct. 691: ... lei;

- chelt. neadmise de organul de control: ... lei.

Profit impozabil: ... lei;

Impozit aferent (16%): ... lei;

Impozit pe profit declarat: ... lei;

Impozit pe profit stabilit suplimentar: ... lei;

Impozit pe profit de plată (...-...): ... lei.

a) Referitor la suma de ... lei, precizăm că aceasta reprezintă impozit pe profit calculat de către agentul economic, evidențiat în contabilitate și achitat către bugetul statului, fiind cuprins în declarația 100 la trim. I 2007.

Prin depunerea declarației 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2007, societatea declară la rândul 40 “Total impozit pe profit” suma de “zero” lei, anulând așadar obligația de plată a sumei de ... lei, declarată la trim. I

2007, în fișă sintetică rezultând un impozit pe profit plătit în plus în sumă de ... lei.

Ori, aceasta nu corespunde situației de fapt, întrucât societatea, încălcând prevederile Ordinului nr. 2016 / 2005 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 35 / 2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 “Declarație privind impozitul pe profit”..., în mod eronat a preluat la rd. 38 pierderea fiscală din anii precedenți în sumă de ... lei, în sensul că această pierdere nu este reală.

De asemenea, se constată că au fost încălcate și prevederile art. 19 din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește modul de stabilire a profitului impozabil.

b) În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit, acestea sunt în cuantum de ... lei și provin din:

b.1. În luna martie 2007, societatea întocmește raport de producție nr. ... / ..., reprezentând produse finite (ușa și geam).

Aferent acestora produse finite, agentul economic înregistrează cheltuieli cu materialele auxiliare în sumă de ... lei, prin articolul contabil 6021 = 3021, fără a înregistra însă concomitent venituri din producția stocată și fără a exista vreun document justificativ care să ateste faptul că acestea au fost utilizate pentru nevoile proprii ale societății.

Prin aceasta au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează următoarele:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Drept consecință, rezultă că suma de ... lei nu reprezintă o cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal, rezultând un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei.

b.2. În aceeași lună, respectiv martie 2007, societatea scade din gestiune mărfuri degradate, în sumă de ... lei, reprezentând diverse (veioze, cuiere, măsuțe), prin articolul contabil 6021 = 3716.

În timpul controlului, au au fost prezentate organului de inspecție fiscală documente din care să rezulte cauzele degradării acestor bunuri, respectiv dacă a fost vorba sau nu de cauze de forță majoră, gradul de degradare etc.

Ca atare, se justifică măsura aplicată de organele de control de a nu acorda drept de deducere pentru cheltuielile înregistrate în debitul contului 6021, în sumă de ... lei și stabilirea de impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei, având în vedere faptul că aceste cheltuieli cu marfa degradată reprezintă chaltuieli nedeductibile atâta timp cât acestea sunt neimputabile și pentru ele nu au fost încheiate contracte de asigurare, după cum se prevede la art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, cităm:

“(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, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestora prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme.”

Ca urmare a celor inserate mai sus, rezultă că impozitul pr profit suplimentar stabilit de organele de inspecție fiscală este în sumă totală de ... lei, din care:

- pentru anul 2006: ... lei;
- pentru anul 2007: ... lei.

Din totalul sumei stabilite suplimentar, societatea are de achitat către bugetul statului suma de ... lei (... lei pentru 2006 și ... lei pentru 2007), având în vedere faptul că societatea a achitat către bugetul consolidat al statului suma de ... lei, chiar dacă această sumă nu a fost declarată ca reprezentând obligație de plată, după cum s-a arătat la pct. 2 lit. a) din considerentele prezentei decizii.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

1. În ceea ce privește TVA în cuantum de ... lei, stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, precizăm că aceasta reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă consumului de materiale în sumă de ... lei, aferent raportului de producție nr. ... / ..., care, atâta timp cât societatea nu a justificat că bunurile respective sunt destinate scopurilor proprii ale societății, așadar în folosul realizării de operațiuni taxabile, nu poate fi considerată TVA deductibilă, având în vedere prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, unde se fac următoarele precizări:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă marfurilor degradate în valoare de ... lei, pentru care agentul economic a procedat la scăderea din gestiune, precizăm că organele de control în mod justificat, au colectat TVA în sumă de ... lei aferentă acestora, având în vedere faptul că operațiunea în cauză este asimilată cu o livrare de bunuri, fiind o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în temeiul prevederilor art. 128 alin. (3) lit. d) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, cităm:

“Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1);

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c);”

La alin. (8) al aceluiași art. 128 din Legea nr. 571 / 2003, se precizează ca nu constituie livrare de bunuri, nefiind impozabile din punct de vedere al TVA, următoarele:

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, 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 de lege.

Prin Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44 / 2004, cu modificările și completările ulterioare, la pct. 6 alin. (9) sunt precizate în mod expres condițiile la care se face referire la art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, după cum urmează:

“(9) 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 cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate și având în veder faptul că, pentru bunurile degradate, agentul economic nu a prezentat documente din care să reiasă îndeplinirea condițiilor stipulate de lege, rezultă că operațiunea de scoatere din gestiune mărfurilor respective este o operațiune impozabilă în sensul TVA, iar organele de control, în mod justificat, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora, în sumă de ... lei.

3. TVA-ul suplimentar stabilit de organele de control provine și din faptul că, în luna martie 2007, societatea înregistrează în evidența contabilă, fără a avea la bază un document justificativ, prin formula contabilă $4426 = 371$ TVA deductibilă în sumă de ... lei.

Prin efectuarea acestei înregistrări contabile fără a avea la bază documente justificative, au fost încălcate prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, potrivit căruia, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau a serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).

4. În ceea ce privește diferența de TVA colectată conform jurnalelor și neînregistrată, în sumă de ... lei, precizăm următoarele:

În timpul controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că nu există concordanță între evidența contabilă, decont și jurnalul de vânzări, societatea nerespectând prevederile Ordinului nr. 273 / 2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) “Decont de taxă pe valoarea adăugată”, secțiunea “taxa pe valoarea adăugată colectată”, în sensul că TVA colectat din jurnalul de vânzări nu este preluat corect în decont și balanța de verificare, rezultând o diferență de ... lei.

Astfel, în Ordinul nr. 273 / 2007 se precizează că, la rândul 7 “Livrări de bunuri și prestări de servicii, taxabile cu cota de 19%” din decontul de taxă pe valoarea adăugată se înscriu informațiile preluate din Jurnalul de vânzări, pentru operațiuni a căror exigibilitate intervine în perioada de raportare, privind:

- baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri / prestările de servicii taxabile cu cota de 19%, inclusiv pentru livrările de bunuri și prestările de servicii asimilate;

- baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru operațiunile supuse regimurilor speciale de taxă pe valoarea adăugată determinate pe baza situațiilor de calcul întocmite în acest scop.

Așadar, în Jurnalul de vânzări sunt reflectate operațiunile efectuate de agentul economic, respectiv livrările de marfă operate de acesta, după cum consemnează organele de inspecție fiscală prin actul de control contestat, unde, la secțiunea “TVA colectată” se menționează faptul că agentul economic colectează TVA la veniturile provenite din vânzarea mărfurilor.

Așadar, Jurnalul de vânzări redă o imagine fidelă a operațiunilor derulate de către contribuabil, după cum se menționează la art. 156 din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571 / 2003, precum și la pct. 79 alin. (2) și (3) din Normele aprobate prin H.G. nr. 44 / 2004, cu modificările și completările ulterioare, cităm:

“Art. 156

Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv

registru nontransferurilor și *registru* bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme”

Norme:

“79. (2) *Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:*

a) valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și / sau prestațiilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală (...);

b) valoarea totală, fără taxă, a tuturor achizițiilor pentru fiecare perioadă fiscală (...);

c) taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală;

d) taxa totală deductibilă și taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală;

e) calculul taxei dedusă provizoriu pentru fiecare perioadă fiscală, a taxei dedusă efectiv pentru fiecare an calendaristic și al ajustărilor efectuate, atunci când dreptul de deducere se exercită pe bază de pro rata (...)

(3) Documentele prevzute la alin. (2) nu sunt formulare tipizate stabilite de Ministerul Finanțelor Publice. Fiecare persoană impozabilă poate să-și stabilească modelul documentelor pe baza cărora determină taxa colectată și taxa deductibilă conform specificului propriu de activitate, dar acestea trebuie să conțină informațiile minime stabilite la alin. (2)’

Modelele registrelor pentru vânzări și cumpărări sunt stabilite prin Ordinul nr. 2217 / 2006 privind organizarea evidenței în scopul taxei pe valoarea adăugată, conform art. 156 alin. (1) - (3) din Legea nr. 571 / 2003.

Din textele de lege menționate anterior, rezultă că în Jurnalul pentru vânzări este reflectată taxa pe valoarea adăugată colectată de către agentul economic, iar organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. T S.R.L. B, în perioada 2006 - 2007 (anexa 2 la actul de control), a preluat în balanța de verificare și în decontul de taxă pe valoarea adăugată un TVA colectat diminuat cu suma de ... lei, față de cel înscris în jurnale.

Drept urmare, se justifică măsura aplicată de organul de control de a stabili un TVA suplimentar în cuantum de ... lei.

În ceea ce privește afirmația cuprinsă în contestație, conform căreia organele de control au stabilit TVA-ul suplimentar în cauză fără a solicita agentului economic lămuriri privind proveniența acestor diferențe, precizăm că aceasta nu este fondată, atâta timp cât prin actul de control, la cap. V “Discuția finală cu contribuabilul”, se consemnează faptul că, în urma discuției finale cu administratorul societății, acesta, la expunerea de către organele de inspecție fiscală a constatărilor controlului, nu a formulat obiecțiuni și nu a adus lămuriri suplimentare privind aspectul în speță.

Din aceste considerente, în temeiul prevederilor art. 210 și art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. T S.R.L. Blaj pentru sumă de **S lei**, reprezentând:

- S1 lei - impozit pe profit suplimentar;
- S2 lei - majorări impozit pe profit suplimentar;
- S3 lei - TVA suplimentară;
- S4 lei - majorări TVA suplimentară.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 554 / 2004 privind Contenciosul administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,