



Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Directia Generala a Finanțelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. ... din2011

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC XX SRL din comuna X județul Vâlcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. X/ ...2011.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de SC XX SRL cu domiciliul fiscal in localitatea X, județ Vâlcea cu contestație înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. X/ ...2011, **numita "plangere prealabila "**.

Obiectul *plangerii prealabile* îl constituie suma de X lei stabilită prin Decizia de impunere nr. X/ ...2010 și Raportul de inspecție fiscală nr. X din X.2010, anexa la acesta, reprezentând:

- X lei taxă pe valoarea adăugată;
- X lei majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei impozit pe profit ;
- X lei de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația este semnată de administratorul societății, în persoana domnului X, confirmată cu ștampila.

Actele administrative au fost comunicate petentei la data de X.2010, conform adresei de înaintare înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea sub nr. X din ...2007 și a confirmării de primire, existente în copie la dosarul cauzei, fiind respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Relativ la natura actului administrativ fiscal atacat, funcție de care Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, are competența de soluționare a acțiunii formulate de SC XX SRL :

In fapt, la data de ...2011 SC XX SRL, a formulat în temeiul Legii 554/2004 a contenciosului administrativ, al O.G. nr. 2/ 2001, plângere prealabilă având ca obiect suma de X lei stabilită prin Decizia de impunere nr. X/ ...2010 și Raportul de inspecție fiscală nr. X din ...2010, anexa la acesta, înregistrată la DGFP Valcea sub nr. X/ X.2011.

În formularea acțiunii petenta contestă metoda de stabilire a bazei de impozitare și a debitelor suplimentare, precum și calculul majorărilor de întârziere aferente acestor debite și, de asemenea, concluziile și măsura dispusă de consilierii fiscali cu privire la aplicarea unei amenzi în suma de 2% (X lei) în temeiul O.G. nr. 2/ 2001, solicitând

anularea Procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr. X din X.2010.

Analizând acțiunea formulată de SC XX SRL se rețin următoarele:

În drept, Art. 7* Procedura prealabilă din Legea 554/2004 privind contenciosul administrativ stipulează

"(1) Înainte de a se adresa instanței de contencios administrativ competente, persoana care se considera vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim printr-un act administrativ individual trebuie să solicite autorității publice emitente sau autorității ierarhic superioare, dacă aceasta există, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia.[...]"

Potrivit dispozițiilor legale mai sus menționate înainte de a se adresa instanței de contencios administrativ competente, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim printr-un act administrativ individual trebuie să solicite autorității publice emitente sau autorității ierarhic superioare, dacă aceasta există, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia.

Ori, potrivit susținerilor petentului din acțiunea formulată, aceasta se îndreaptă împotriva unui act administrativ fiscal prin care s-a stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X lei .

Suma de XX lei reprezentând obligații fiscale suplimentare, a fost stabilită prin Decizia de impunere nr. X/ X.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr. X din X.2010, anexa la acesta, emisă de organele de inspecție fiscale din cadrul D.G.F.P. Valcea, comunicată petentului la data de X.2010.

Împotriva Deciziei de impunere nr. X/ X.2010 ce reprezintă titlu de creanță pentru suma de X lei, **SC XX SRL** din localitatea P. județul Vâlcea a formulat contestație pe care a numit-o plângere prealabilă.

În acțiunea formulată se susține că aceasta reprezintă plângere prealabilă întemeiată pe dispozițiile Legii 554/2004 a contenciosului administrativ, care prevede o procedură de soluționare prealabilă (recurs gratuit), procedură prevăzută și de Codul de procedură fiscală.

Astfel, potrivit dispozițiilor art.205 din OG 92/2003 rep. în anul 2007, este reglementat în condițiile legii speciale : recursul gratuit, reclamația administrativă și exercitarea căii administrative de atac împotriva unui act administrativ ce reprezintă titlu de creanță în accepțiunea Codului de procedură fiscală.

Astfel, așa cum se stipulează la art. 110 alin (3) coroborat cu art.21 alin.(1) din același act normativ, titlul de creanță este actul întocmit de organele competente sau îndreptățite potrivit legii, prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, ce rezultă din rapoartele de drept material fiscal.

Recursul gratuit reglementează situația altor acte administrative și anume a celor care nu reprezintă titlu de creanță în accepțiunea Codului de procedură fiscală: dispoziția de masuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementate de art.28 din Codul de procedură fiscală rep, notele de compensare, etc

Reclamația administrativă se formulează împotriva refuzului nejustificat de a emite un act administrativ, iar exercitarea unei căi administrative de atac vizează deciziile de impunere, alte acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere și titlurile de creanță privind datoria vamală, așa cum se stipulează la art. 209 alin.(1) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală.

Potrivit dispozițiilor art. 85 lit. b din același act normativ impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin decizie emisa de organul fiscal .

Având în vedere că art. 205 din OG 92/2003 rep. în 2007 reglementează în condițiile legii speciale, recursul gratuit, reclamația administrativă precum și exercitarea căii administrative de atac la un organ specializat în soluționarea contestațiilor, competența de soluționare a acestor categorii de litigii este diferită de la caz la caz, fiind stabilită prin dispozițiile art. 209 alin. 2, alin. 3 și respectiv alin. 1 din același act normativ.

Față de cele de mai sus, se reține că ne puteam afla în prezenta recursului gratuit așa cum apare stipulat la art. 7 din Legea 554/2004 privind contenciosul administrativ, în condițiile în care obiectul acțiunii formulate nu îl reprezintă Decizia de impunere nr. X din X.2010 emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Valcea.

Așa cum rezultă din formularul aprobat prin Ordinul Președintelui ANAF 972/13.06.2006, COD 14.13.02.18, reprezentând " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", aceasta reprezintă titlu de creanță.

Mai mult decât atât, în conformitate cu dispozițiile art. 43 alin.(2) lit. i, din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, formularul astfel aprobat prevede posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația astfel :

" În conformitate cu **art. 205 și art. 207** din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și sau aprobate la rambursare prin prezenta **se poate face contestație**, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decaderii."

In concluzie, indiferent de cum este denumită acțiunea formulată de SC XX SRL, în accepțiunea Codului de procedură fiscală aceasta reprezintă o cale administrativă de atac ce intră în competența de soluționare a organelor competente constituite la nivelul DGFP Valcea, așa cum stipulează art. 209 alin (1) lit.a) din OG 92/2003 rep. cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.(1), lit.a) din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC XX SRL înregistrată la aceasta sub nr. X/ X.2011.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației în ceea ce privește suma de **X lei**.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

Petenta contestă Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din X.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr. X din X.2010, motivând următoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit.

Petenta contesta metoda de stabilire a bazei de impozitare și a debitului suplimentar în sumă de X lei pentru anul fiscal 2005 și în sumă de X lei pentru anul fiscal 2006, precum și calculul majorărilor de întârziere din anexa 2.

Petenta arata că, in opinia organelor fiscale, suma de X lei ce reprezintă debit suplimentar constatat, este compusă din : suma de X lei care provine din veniturile estimate in suma de X lei aferente facturilor nr. X și nr. X din luna decembrie 2005 constatate lipsă și suma de X lei ce reprezintă impozit pe profit nedeclarat de operatorul economic.

a) Față de punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală, petenta precizează că este de acord cu debitul in sumă de X lei, dar nu este de acord și înțelege să conteste modalitatea de estimare a veniturilor și de stabilire a bazei de impozitare având la bază două facturi neemise, cuprinse in carnetul de facturi numerotat de la nr. X până la nr. X, constatat lipsă cu ocazia inspecției, deoarece :

Petenta susține că, deși organele de inspecție fiscală au avut in vedere dispozițiile art. 6 și art. 7, alin. 2 din OGnr. 92/ 2003 rep. cu modificările și completările ulterioare, **aceștia nu au adoptat solutia admisă de lege, întemeiata pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză**, așa cum prevede același articol.

Astfel, petenta susține că deși in raport se invoca declaratia actualului administrator al societății cu privire la împrejurările din cauza cărora este posibil să se fi produs lipsa carnetului de facturi, organele de inspecție fiscală nu au luat in considerare ca acest carnet ar fi putut fi pierdut ca urmare a spargerii (furtului) care a avut loc la sediul și magazia societății la data de 04.05.2008, fapt confirmat în adresa nr. X/ ...2009 a Postului de poliție al comunei X.

Petenta susține că a respectat intrutotul prevederile art. 10 din OG 92/ 2003, relativ la cooperarea pe care a avut-o cu organele fiscale in vederea determinării starii de fapt fiscale, pe de o parte, iar pe de altă parte, administratorul societății a respectat prevederile art. 12 din același act normativ, relatiile dintre acesta și organele fiscale fiind fundamentate pe buna-credinta, in scopul realizarii cerintelor legii.

Petenta susține de asemenea că dispozițiile art. 15 din OG 92/ 2003 invocate de organele fiscale in susținerea motivării măsurii "**aprecierii**" sunt cel puțin neadecvate daca nu nelegale, deoarece : pe de o parte, nu exista nici o proba că societatea a acționat cu intentie pentru eludarea legii fiscale, iar pe de altă parte, determinarea bazei impozabile suplimentare, prin metoda calculării mediei aritmetice a veniturilor înregistrate în carnetul de facturi emise in anul 2005 și aplicarea acesteia asupra celor două facturi lipsă, nu are fundament legal.

Totodată, petenta susține că la aplicarea acestei metode, **organele de inspecție fiscală nu consemnează temeiul legal care să o justifice**, simpla invocare a art. 6 din ordonanta nejustificând in drept măsura estimării, prin aceasta metoda fiind încălcat și principiul certitudinii debitului.

Mai mult, petenta consideră că sanctiunea aplicata este mult prea aspră față de gradul de pericol social al faptei, lipsa intentiei societatii in săvârșirea unei fapte ilicite și fata de împrejurările concrete in care a fost săvârșită fapta (pierderea carnetului).

b) Petenta precizează că, urmând același raționament, contesta și debitul stabilit pentru anul 2006 in suma de X lei, calculat pentru cele 14 facturi lipsă cuprinse in carnetul numerotat de la X până la X din lunile septembrie și decembrie 2006, precum și calcul majorărilor din anexa 2.

Petenta susține că veniturile estimate prin "aprecierea" organului fiscal nu au fundament real întrucât nu privesc raporturi comerciale concrete și nu au susținere legală pentru că nu au fost stabilite pe baza legislației care reglementează activitatea financiar-contabila. De altfel, arata petenta, organele fiscale nu-și argumentează modul de determinare a unor asemenea venituri estimate pe baza unor proceduri reglementate la nivel guvernamental sau instituțional.

Petenta susține că "Aprecierea" efectuată în baza prevederilor art. 6 din OG nr. 92/ 2003 impune și obligația organelor fiscale "să adopte soluția admisă de lege" pe care, în acest caz, nu o fac.

Petenta precizează că nu are obiecțiuni asupra modului de calcul și stabilire a debitelor suplimentare în sumă de X lei pentru anul 2007 și de X lei pentru anul 2008.

Recapitulând, față de constatările organelor fiscale pentru perioada verificată, societatea acceptă ca datorat impozitul pe profit în sumă de X lei ($X + X + X + X$) și majorările de întârziere calculate pentru sumele aferente anilor 2005, 2006, 2007 și 2008 și apreciază ca nedatorat impozitul pe profit în sumă de **X lei** ($X + X$).

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată.

a) Petenta precizează că contestă debitul suplimentar în sumă de **X lei** calculat pentru anul fiscal 2005 care reprezintă TVA colectată aferentă celor două facturi lipsă, respectiv factura nr. X și factura nr. X din luna decembrie 2005, cuprinse în carnetul numerotat de la nr. X până la nr. X, motivația fiind cea prezentată la impozitul pe profit stabilit în sarcina sa pentru anul 2005 și contestat de aceasta.

b) Petenta contestă debitul suplimentar reprezentând TVA în sumă de **X lei**, stabilit în sarcina sa pentru anul 2006, întrucât acesta "*provine din TVA colectată aferentă veniturilor estimate în suma de X lei care sunt aferente facturilor lipsă cuprinse în carnetul numerotat de la X până la X*".

Petenta apreciază că fiind lipsită de temei legal calcularea TVA de către organele fiscale, așa cum a fost prezentată motivația la impozitul pe profit stabilit în sarcina sa pentru anul 2005, în baza unor venituri estimate care nu au nici un fundament real în raporturile comerciale și nici legal, în raport cu legislația care reglementează activitatea financiar-contabila.

În consecință, petenta apreciază că stabilirea sumei de X lei ca TVA de plată constatată la care se adaugă suma de X lei reprezentând TVA de recuperat declarată, în total deci X lei, este incorect determinată.

Pe cale de consecință petenta contestă și majorările de întârziere aferente acestor sume.

Petenta arată că pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2007 a declarat TVA de recuperat în sumă de X lei, aspect consemnat și de organele de inspecție fiscală, dar care nu a fost luată în calcul la stabilirea debitului total pe perioada verificată.

c) Petenta contestă modul de calcul al debitului suplimentar în sumă de **X lei** pentru anul 2008 reprezentând TVA colectată constatată de organele de inspecție fiscală ca fiind aferentă mărfurilor lipsă în gestiune, pentru următoarele argumente :

- conform decontului TVA - formular 300 -, depus la AFP Dragasani sub nr. X din 23.01.2009, în per. 01.01. - 31.12.2008, situația este următoarea :

TVA colectată declarată în suma de X lei și nu X lei

TVA deductibilă declarată în suma de X lei și nu X lei

TVA de plată declarată X lei și nu X lei;

- din constatările consilierilor fiscali cuprinse în RIF, pentru perioada 01.01.2008 - 31.01.2008, rezultă că debitul suplimentar în suma de X lei reprezintă TVA calculată pentru marfa lipsă în gestiune la valoare fără TVA în suma de X lei.

Petenta arată că, în realitate, aceste mărfuri lipsă au fost furate din magazia societății la data de 04.05.2008 și fac obiectul unui dosar penal aflat pe rolul Postului de Poliție Prundeni, jud. Vâlcea, așa cum rezultă din adresa nr. X/2009.

În opinia sa, petenta consideră că lipsa în gestiune provenită ca urmare unei asemenea acțiuni, care nu depinde de aceasta, nu reprezintă o livrare de bunuri (marfa) în înțelesul art. 128 alin. 4 din Legea 571/ 2003. Totodată, aceasta susține că, având în vedere prevederile art. 134 alin. 1 referitoare la faptul generator al taxei, coroborate cu prevederile alin. 2 referitoare la exigibilitate, și, de asemenea, cu cele ale art. 145 alin. 1 și 2 lit.a) relativ la dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, rezultă că, în înțelesul legii, furtul declarat și care face obiectul unui dosar penal în lucru nu poate fi considerat ca o lipsă certă.

În acest sens, petenta apreciază că declararea anticipată a exigibilității TVA în suma de X lei, referitoare la acest caz, și mai ales calcularea majorărilor de întârziere pe perioada de referință, determină o creștere a pagubei pentru societate.

Ca urmare, petenta propune ca plata TVA să se efectueze la clarificarea cauzei penale, iar calculul majorărilor de întârziere și plata acestora să nu se realizeze, fiind un caz fortuit, care nu depinde exclusiv de societate.

d) Petenta contestă suma de **X lei** care reprezintă TVA calculată pe baza constatării organului fiscal cu privire la lipsa în gestiunea de mărfuri în suma de X lei, întrucât :

- consilierii fiscali nu explică în RIF și nici în anexele la acesta de unde provine această lipsă;

- constatarea acestora are la bază un calcul matematic ($X - X - X$), neexplicând de unde provine suma de X lei;

- decizia de stabilire a TVA colectată în acest caz este fundamentată pe întrebarea nr. 4 din nota explicativă dată de administratorul societății care precizează că " nu mai există nici un stoc de marfa în depozit", precizare care se referă la mărfuri de natură celor stornate cu facturile fiscale X/ ...2010; X/ ...2010; X/ ...2010 și X/ ..2010.

f) Petenta contestă măsura de neacordare a dreptului de deducere a TVA în suma de **X lei** pe perioada 28.12.2009 - 30.06.2010 și calcularea majorărilor de întârziere pentru această sumă, întrucât prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art. 28 alin. 4 lit.d) și alin. 8 lit. b, art. 134 alin. 1 și 2, art. 137 alin. 1 lit.c, art. 140 alin. 1 și art. 145 alin. 1 și 2 din Legea 571/ 2003 nu au tangență cu speta în cauză.

Petenta susține că decizia organului de inspecție fiscală în acest caz conduce la înregistrarea în contul societății a unei cheltuieli nejustificate (majorări de întârziere) având în vedere că la data de X.2010 operațiunea comercială cu SC X Import Export SRL București a fost stinsă prin stornarea facturii fiscale în valoare de X lei, din care TVA X lei.

În acest caz, față de susținerile organelor de control, petenta precizează că aspectele cu privire la verificarea partenerului comercial nu îi sunt opozabile, iar documentele încheiate cu acesta sunt reale și legale.

g) Față de constatările consemnate de organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2009, petenta nu are obiecțiuni.

h) Referitor la constatările fiscale pentru perioada 01.01.2010 - 30.06.2010 și concluziile recapitulative, petenta apreciază că trebuie refăcute calculele în cazul în care s-ar da curs contestației în cauză, aspect valabil și în cazul majorărilor de întârziere (anexa 2 la RIF).

i) **Totodata, petenta contestă măsura dispusă** de consilierii fiscali cu privire la aplicarea unei amenzi în suma de 2% (X lei) din valoarea facturii emise de către X INTERNATIONAL BV din Olanda în valoarea de X EUR (X lei), pe motiv că societatea contestatoare nu a înregistrat-o în declarația cod 390 "Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul intracomunitar aferente trim. I 2010.

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC XX SRL are sediul în localitatea X, comuna X, jud. Valcea, este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr. J38 / X/ 2002, cod unic de înregistrare fiscală X, activitatea desfășurată în perioada verificată fiind reprezentată de: vânzarea produselor vegetale - cereale și legume, vânzări de produse de origine animală și animale vii, vânzări de masă lemnoasă, vânzări de mărfuri alimentare și industriale.

1) **Impozitul pe profit** a fost verificat în baza Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, a HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, pe perioada 01.01.2005 - 31.12.2009, constatându-se următoarele:

Pentru **Anul 2005**, s-a stabilit o diferență suplimentară de impozit pe profit în suma de X lei (X lei + X lei), ce provine din:

a) **X lei** (X x 16%) aferent veniturilor estimate aferente celor 2 facturi lipsă (factura nr. X și nr. X din luna decembrie 2005) în suma de X lei, din carnetul numerotat de la X până la X. Calculele pentru determinarea veniturilor estimate au fost efectuate în temeiul art. 6, art. 7 alin. 2), art. 15, art. 66 alin. 1 și 2 din OG 92/2003, rep. cu modific. și complet. ulterioare, rezultând venituri nete estimate în valoare de X lei cu care s-a majorat rezultatul fiscal în temeiul art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modific. și complet. ulterioare, la perioada de referință.

b) **X lei** reprezintă impozit pe profit nedeclarat de operatorul economic, nerespectate astfel prevederile art. 80 alin. 3 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. cu modificările și completările ulterioare la per. de referință.

Pentru **Anul 2006** s-a stabilit o diferență suplimentară de impozit pe profit în suma de **X lei** (X lei + X lei), ce provine din:

a) **X lei**, aferent veniturilor estimate în suma de **X lei** corespunzătoare celor 14 facturi fiscale lipsă, cuprinse în facturierul numerotat de la X până la X din lunile septembrie și decembrie 2006. Calculele efectuate pentru determinarea veniturilor estimate au fost efectuate în temeiul art. 6, art. 7 alin. 2), art. 15, art. 66 alin. 1) și 2) din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cu aceste venituri estimate nete s-a majorat rezultatul fiscal în temeiul art. 19, alin. 1 și art. 21 alin. 1 din legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

b) **X lei**, impozit pe profit nedeclarat de operatorul economic, nerespectând astfel prevederile art. 80 alin. 3 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul suplimentar constat în anexa nr. 2 s-au calculat majorări de întârziere în conf. cu art. 115, art. 116, art. 119 și art. 120 din OG 92/2003.

Pentru **Anul 2007**, conform declaratiei 101 privind impozitul pe profit, inregistrata la AFP Dragasani sub nr. X/ ...2008 și bilantului contabil inregistrat la AFP Dragasani sub nr. X/ ...2008, societatea declara următoarele : venituri totale in suma de X lei, cheltuieli totale in suma de X lei, profit brut in suma de X lei și impozit pe profit X.

În urma verificării echipa de inspecție fiscală a constatat cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totală de X lei, din care : X lei chelt. cu impozitul pe profit și X lei cheltuieli cu amenzile, penalitățile, rezultând un profit impozabil in suma totală de X lei (X + X) cu un impozit aferent in suma de X lei.

Debitul suplimentar in suma de X lei reprezintă impozit pe profit nedeclarat de operatorul economic, nefiind respectate prevederile art. 82 alin. 3 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul suplimentar constatat, în conf. cu prevederile art. 119 și art. 120 din OG 92/ 2003, s-au calculat majorări de întârziere (anexa nr. 2).

Pentru **Anul 2008** conform declaratiei 101 privind impozitul pe profit, inregistrata la AFP Dragasani sub nr. X/ ...2009 și bilantului contabil inregistrat la AFP Dragasani sub nr. X/ ...2009, societatea declara următoarele : venituri totale in suma de X lei, cheltuieli totale in suma de X lei, profit net X lei.

În urma verificării, echipa de inspecție fiscală constata cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de X lei, reprezentând amenzi,penalități, rezultând total profit impozabil in suma de X lei (X lei+ X lei) și un impozit pe profit aferent in suma de X lei (X x16%).

Debitul suplimentar in suma de X lei reprezintă impozit pe profit nedeclarat de operatorul economic, nefiind respectate prevederile art. 82 alin. 3 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul suplimentar constatat, în conf. cu prevederile art. 119 și art. 120 din OG 92/ 2003, s-au calculat majorări de întârziere (anexa nr. 2).

In **Anul 2009**, conform declaratiei 101 privind impozitul pe profit, inregistrata la AFP Dragasani sub nr. X/...2010, societatea declara următoarele : venituri totale in suma de X lei, cheltuieli totale in suma de X lei, pierdere X lei.

In urma verificării, echipa de inspecție fiscală constata cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de X lei (X + X + X), din care : amenzi, penalități X lei, cheltuieli cu impozitul pe profit X lei, cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor in suma de totală de X lei (cheltuieli cu furajele X lei + cheltuieli cu seminte și material plantat X lei), rezultând profit impozabil in suma de X lei (X - X) și un impozit aferent in suma de X lei.

In conformitate cu prevederile art.18 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea datorează la 31.12.2009 impozitul minim in suma de X lei, declarat și de societate.

In concluzie, pentru întreaga perioadă verificată,s-a stabilit o **diferență suplimentară reprezentând impozit pe profit in suma totală de X lei** (X + X + X + X), pentru care s-au calculat majorări de întârziere pe perioada 16.04.2006 - 19.11.2010, in suma de X lei, in baza art.119 și art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală.

2) Taxa pe valoarea adăugată, a fost verificată in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale HGR nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, constatandu-se următoarele :

În perioada verificata societatea a obținut venituri din vânzarea produselor finite, venituri din prestări servicii, venituri din comerț cu amănuntul al mărfurilor alimentare și industriale și venituri din cedarea activelor, colectând TVA in cota standard de 19% conf. art. 140 alin.1 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal.

Pentru perioada **01.01.2005 - 31.12.2005**, s-a stabilit o diferenta suplimentara in suma de **X lei** aferenta veniturile estimate in suma de *X lei* ($X \times 19\% = X$) calculate pentru cele două facturi lipsă cuprinse in carnetul numerotat de la X până la X, respectiv facturile nr. X și factura nr. X din luna decembrie 2005, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. 1, art. 137 alin. 1 și art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/ 2003, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada **01.01.2006 - 31.12.2006**, societatea a colectat TVA in suma de X lei și a dedus TVA in suma de X lei, rezultând TVA de recuperat in suma de X lei.

In urma verificării efectuate, s-a stabilit ca TVA colectata este in suma totala de X lei, rezultând diferenta suplimentara in suma de **X lei** ($X \text{ lei} - X \text{ lei}$), corespunzatoare veniturilor estimate in sumă de *X lei* ($X \times 19\% = X$) aferente facturilor lipsa (nr. 14) cuprinse in carnetul numerotat de la X până la X, in conformitate cu prevederile art. 128 alin. 1, art. 137 alin. 1 și art. 140 alin. 1 din legea nr. 571/ 2003, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada **01.01.2008 - 31.12.2008**, s-a stabilit o diferenta suplimentară in suma de **X lei** ($X \times 19\% = X$) aferenta mărfurilor lipsă in gestiune la data de 04.05.2008 in valoarea de *X lei*.

Pentru perioada **01.01.2010 - 30.06.2010**, echipa de inspecție fiscala constata următoarele :

La data de 30.04.2010, operatorul economic înregistreaza in balanta de verificare, stoc valoric de marfuri in suma de X lei, din care mărfuri in valoare de X lei (cu TVA) achiziționate de la SC X Import Export SRL București, mărfuri care au fost lăsate in custodia furnizorului conform procesului verbal de custodie din data de X.2009 și a actului aditional încheiat la X.2010.

Pentru verificarea existentei faptice a acestui stoc de mărfuri s-a transmis la Garda Financiara Sectia Bucuresti adresa nr. X/ X.2010 și adresa nr. X/ X.2010, inspectia fiscala fiind suspendata incepând cu data de 02.07.2010.

Cu adresa nr. X/ X.2010, inregistrata la DGFP Vâlcea sub nr. X/ X.2010, Garda Financiara Sectia Bucuresti a comunicat ca SC X Import Export SRL Bucuresti nu mai functioneaza la sediul social declarat din Bucuresti, strada X nr.199 și nici la punctul de lucru închiriat de la SC X SA Bucuresti.

La reluarea inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscala a constatat că operatorul economic a procedat la stornarea integrala a achiziției de marfuri in suma de X lei de la SC X Import Export SRL Bucuresti cu factura fiscala nr. X/ X.2010.

Cu aceasta dată, operatorul economic a mai efectuat următoarele ștornari: achiziții in suma totala de X lei (factura fiscala nr. X/ X.2010 și factura fiscala nr. X/ X.2010 emise de SC X SRL) și vânzări in suma totala de X lei (factura fiscala nr. X/ X.2010 și factura fiscala X/ X.2010 emise de SC XX SRL pentru cumpărătorul SC X SRL).

În urma efectuării acestor ștornări, operatorul economic înregistrează la 30.06.2010, conform balantei de verificare, stoc de marfa scriptic in valoare de *X lei*.

Operatorul economic a prezentat documente (adresa nr. X/ X.2009 emisa de Postul de Politie al comunei X și lista de inventar la X.2008) din care rezultă că la data de X.2008 au fost sustrate din societate mărfuri in valoare fără TVA de *X lei*, pentru

care organele de inspecție fiscală au colectat TVA în suma de **X lei**, având scadența în data de X.2008.

La X.2010, pentru diferența de marfă constatată lipsa în gestiune în suma de X lei (X lei - X lei - X lei - adaos comercial), organele de inspecție fiscală au colectat TVA în suma de **X lei** (X x19%).

Totodată, conform balanței de verificare încheiată la data de X.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul economic a înregistrat în evidența contabilă a lunii iunie 2010 TVA de plată în suma de X lei (X lei - X lei) și a declarat prin decontul de TVA aferent aceleiași perioade TVA de plată în suma de X lei, rezultând astfel o diferență suplimentară în suma de **X lei**.

Rezultă pentru perioada verificată **TVA constatată suplimentar în sumă de X lei** (X lei + X lei + X lei lei + X lei + X lei) și majorări de întârziere aferente în suma de **X lei** (anexa nr. 2).

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de **X lei** reprezentând : impozit pe profit în suma de X lei, accesorii aferente în suma de X lei, taxă pe valoarea adăugată în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei, stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea este legal datorată de **SC XX SRL** din localitatea X, județul Vâlcea.

Potrivit celor consemnate în actul de control, în raport de cele contestate, obligațiile suplimentare reprezentând impozit pe profit și TVA, sunt structurate funcție de influențe, așa cum vor fi analizate, astfel :

1) Suma de X lei impozit pe profit și majorări aferente în suma de X lei și suma de X lei TVA cu majorări aferente în suma de X lei

a) suma de **X lei** (X lei pentru anul 2005 + X lei pentru anul 2006) reprezintă **impozit pe profit** stabilit suplimentar aferent facturilor lipsa cu **TVA aferentă în suma de X lei** (X lei pentru anul 2005 + X lei pentru anul 2006) ;

b) aferent impozitului pe profit în sumă de X s-au calculat majorări de întârziere în suma de **X lei** iar aferent taxei pe valoarea adăugată în suma de X lei, majorări de întârziere în suma de **X lei**.

2) Suma de X lei reprezintă taxa pe valoare adăugată și X lei majorări de întârziere aferente, din care :

a) suma de **X lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar** pentru lipsa din gestiune datorată furtului de mărfuri **și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei**.

b) suma de **X lei reprezintă TVA stabilită suplimentar** pentru lipsa din gestiunea de mărfuri **și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei**.

3) suma de **X lei reprezintă majorările de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată** calculate ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru TVA în suma de X lei.

1. Referitor la impozitul pe profit in suma de X lei si majorari aferente in suma de X lei si suma de X lei TVA cu majorari aferente in suma de X lei.

a) Referitor la impozitul pe profit in suma de X lei (X lei + X lei) și taxa pe valoarea adăugata in sumă de X lei (X lei + X lei).

Cauza supusă solutionarii este daca impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugata stabilite suplimentar prin estimarea veniturilor aferente facturilor lipsa sunt corect stabilite in conditiile in care contestatara sustine că este posibil ca lipsa actelor respective să se datoreze spargerii (furtului) care a avut loc la sediul și magazia societatii la data de 04.05.2008.

In fapt, în urma verificării documentelor cu regim special la societatea XXSRL X organele de inspecție fiscala au constatat că din carnetul de facturi numerotat de la nr. X până la nr. X, lipsesc un număr de 16 facturi fiscale.

În acest sens, s-au solicitat explicatii reprezentantului legal al societatii, care a declarat în NOTA prezentata organului de inspectie fiscala (anexa la dosar) următoarele : "deși s-a continuat acțiunea de căutare a acestui carnet, până în prezent acesta nu a fost găsit. D-l X (fost administrator) declara ca toate cele 16 facturi negăsite la dosarele de evidenta au fost anulate și au rămas in carnetul de facturi care nu s-a mai găsit. De asemenea, dl. X, fostul administrator, și doamna X, contabil declara că nici una din facturile respectiv nu au fost folosite in alte scopuri, fiind anulate".

Organele de inspecție fiscala au procedat la estimarea veniturilor pentru cele 16 facturi lipsa, luându-se ca baza de calcul valoarea fără TVA a celorlalte 34 de facturi din respectivul carnet de facturi (anexa nr. 1 la RIF).

Astfel, s-a procedat la efectuarea mediei aritmetice a veniturilor totale aferente celor 34 de facturi completate și înregistrate in evidenta contabila emise in perioada 11.04.2005 - 28.12.2006, în suma de X lei și numarul acestora, rezultând valoarea pe factura în suma de X lei (X : 34).

Din totalul veniturilor estimate in valoare de X lei (16 x X) organele de inspectie fiscala au procedat la repartizarea acestora, astfel :

- pentru anul 2005, venituri estimate în sumă de X lei (2 x X) aferente a două facturi fiscale numerotate cu nr. X și X emise in luna decembrie 2005, pentru care s-a stabilit o diferenta suplimentară de **impozit pe profit** in suma de **X lei** (X x16%) și de **TVA** in suma de **X lei** (X x19%).

- pentru anul 2006, venituri estimate în sumă de X lei (14 x X) aferente a 14 facturi fiscale din lunile septembrie și decembrie 2006, cuprinse in carnetul numerotat de la X până la X, pentru care s-a stabilit o diferenta suplimentară de **impozit pe profit** in suma de **X lei** și de **TVA** in suma de **X lei**.

Potrivit Deciziei de impunere nr. X/2010 contestata temeiul de drept avut in vedere de organele de inspectie fiscala pentru determinarea veniturilor nete estimate atât pentru anul 2005, cât și pentru anul 2006, este art. 66 alin. 1) și 2) din OG nr. 92/ 2003 rep. privind Codul de procedura fiscala cu modificările și completările ulterioare, cu următorul conținut : "*ART. 66. Dovedirea titularului dreptului de proprietate în scopul impunerii. (1) În cazul în care constată că anumite bunuri, venituri sau alte valori care, potrivit legii, constituie baza impozabilă sunt deținute de persoane care în mod continuu beneficiază de câștigurile sau de orice foloase obișnuite aduse de acestea și că persoanele respective declară în scris că nu sunt proprietarii bunurilor, veniturilor sau valorilor în cauză, fără să arate însă care sunt titularii dreptului de proprietate, organul fiscal va proceda la stabilirea provizorie a obligației fiscale corespunzătoare în sarcina acelor persoane.*(2) În condițiile legii, obligația fiscală privind baza impozabilă prevăzută la alin. (1) va putea fi stabilită în sarcina titularilor dreptului de proprietate. Tot astfel

aceștia datorează despăgubiri persoanelor care au făcut plata pentru stingerea obligației stabilite potrivit alin. (1)."

Prin adresa nr. X/ ...2011, organele de inspecție fiscală au înaintat Biroului de Soluționare Contestatii, Decizia de impunere nr. X/ ...2010, corectată în temeiul art. 48 din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întocmită pentru SC XX SRL P., județul Vâlcea.

Totodată, în adresa sus-menționată, se specifică că decizia corectată, care înlocuiește Decizia de impunere nr. X/...2010, comunicată societății cu adresa nr. .../ ...2010 și confirmată de primire la data de ...2010, a fost transmisă operatorului economic sub semnătură la data de ...2011 cu adresa nr. ..., anexată în copie la dosarul cauzei.

Împotriva celor constatate SC XX SRL a formulat contestație susținând că soluția adoptată de organele de inspecție fiscală nu are un fundament legal, pe de o parte, și că aceasta nu este întemeiată pe constatări complete, organele de inspecție fiscală neluând în considerare faptul că respectivul carnet ar fi putut fi pierdut ca urmare a spargerii (furtului) care a avut loc la sediul și magazia societății în data de 04.05.2008, pe de altă parte.

In drept,

In ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 66 alin. 1) și 2) din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, valabil pentru perioada 2005 - 2006, care precizează:

" **ART. 6** Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."

ART. 66 Estimarea bazei de impunere

"(1) **Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.**

"(2) **În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere pretul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal "**

Potrivit prevederilor legale invocate, se reține că în cazul în care nu se poate determina baza impozabilă, organul de inspecție fiscală este îndreptățit să o estimeze prin identificarea elementelor cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare toate informațiile și documentele care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, având în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.

Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/ 2004, valabile pentru perioada verificată, precizează la pct. 65.1 , respectiv 65.2 următoarele :

" **65.1.** Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au disparut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri si contribuabilul nu si-a îndeplinit obligatia de refacere a acestora."

"**65.2.** Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luând în considerare pretul de piata al tranzactiei sau al bunului impozabil, precum si informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activitati similare."

Potrivit celor de mai sus, se reține că estimarea bazelor de impunere va avea loc în următoarele situatii : contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corecta a bazei de impunere; contribuabilul refuza sa colaboreze la stabilirea starii de fapt fiscale, contribuabilul nu conduce evidenta contabila sau fiscală sau când au disparut evidentele contabile si fiscale.

De asemenea, se reține că organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale (prețul de piata al tranzactiei sau al bunului impozabil), precum si informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activitati similare.

Astfel, din Nota explicativa data de reprezentantul SC XX SRL, existenta in copie la dosarul contestatiei, se retine ca din carnetul cu formularele cu regim special de la nr. X la nr. X, un numar de 16 facturi fiscale au fost pierdute, apreciindu-se ca baza impozabila la sursa impozit pe profit a fost diminuata cu veniturile aferente, neinregistrate in evidenta contabila.

In atare situatie, organele de solutionare a contestatiei retin ca in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere in baza elementelor detinute, respectiv in baza celorlate 34 facturi fiscale efectiv emise din acelasi carnet cu formulare cu regim special potrivit carora SC X SRL a efectuat livrari de bunuri, realizand venituri, fara TVA, in suma de X lei.

Determinarea profitului impozabil si a impozitul pe profit se face potrivit prevederilor **art.19 alin.1 din Legea 571/2003**, privind Codul fiscal, modificat si republicat, coroborate cu cele ale **art.21 alin.1 din acelasi act normativ**, astfel:

*" **ART. 19 (1)** Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. [...]*

***ART. 21* (1)** Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."*

Din prevederile legale anterior mentionate se retine, ca regula generala, ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile.

Astfel pentru anul 2005, potrivit documentelor existente la dosarul contestatiei, se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC XX SRL a realizat venituri in suma totala de X lei, a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli in suma totala de X lei,

rezultând un profit brut în suma de X lei pentru care a calculat și declarat un impozit pe profit în suma de X lei. A rezultat astfel un profit net în suma de X lei (X - X).

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2005, venituri totale în suma de X lei (X lei + X lei venituri estimate), rezultând profit brut constat în suma de X lei, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal în suma totală de X lei (din care : imp. pe profit X lei + amenzi, penalități X lei), rezultând un profit brut în suma de X lei cu un impozit aferent în suma de X lei (X x16%). A rezultat astfel o diferență suplimentară în suma de X lei (X lei - X lei) .

Asupra profitului impozabil organele de inspecție fiscală au aplicat cota de impozitare prevăzută la **art. 17 alin.1 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal**, modificat și republicat la data de 01.01.2005, potrivit căruia " (1) Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38"

Pentru anul 2006, potrivit documentelor existente la dosarul contestației, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că SC XX SRL a realizat venituri din exploatare în suma totală de X lei (X venituri estimate + X lei venituri declarate), a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma totală de X lei, rezultând astfel un profit în suma de X lei, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal în suma de X lei, rezultând un profit impozabil în suma de X lei.

În drept, **art. 17 alin.1 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal**, potrivit căruia "Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38 ."

Astfel, asupra profitului impozabil aferent anului 2006 în suma de X lei organele de inspecție fiscală au aplicat cota de impozitare de 16 %, aplicabilă începând cu data de 01.01.2005, stabilind în mod corect un impozit pe profit aferent anului 2006, datorat de petenta, în suma de X lei, pe care l-au ajustat cu impozitul declarat de societate în suma de X lei, rezultând un impozit pe profit datorat în suma de X lei.

Totodată, Art. 12 din HGR nr. 831/ 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, aplicabil pentru perioada 2005 -2006, prevede următoarele :

"Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.

Formularele cu regim special de înscriere și numerotare, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept."

Formularele cu regim special sunt reglementate prin Anexa 1 A din HG 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Totodată, art. 4 din OMFP nr. 29/ 2003 privind aplicarea prevederilor [HGR nr. 831/1997](#) pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevede:

" În cazul pierderii sau sustragerii formularelor cu regim special, agenții economici sunt obligați:

a) să anunțe, în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea formularelor cu regim special la direcția generală a finanțelor publice județeană, a municipiului București, respectiv la administrațiile finanțelor publice ale sectoarelor municipiului București, după caz; pentru sustragere vor fi anunțate și organele de poliție;

b) să transmită Companiei Naționale "Imprimeria Națională" - S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor cu regim special pierdute sau sustrase, în termen de 48 de ore de la constatarea pierderii sau sustragerii".

Din prevederile legale enunțate anterior se reține că în situația în care evidentele contabile și fiscale sau formularele cu regim special au dispărut, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului care va dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.

De asemenea, se reține că formularele cu regim special de înseriere și numerotare, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial, după sesizarea organelor în drept, respectiv a organelor fiscale în termen de 48 de ore de la constatare și, totodată, să transmită în termen de 48 de ore Companiei Naționale "Imprimeria Națională SA" lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor pierdute sau sustrase.

În atare situație, referitor la argumentul petentei potrivit căreia este posibil ca lipsa actelor respective să se datoreze spargerii (furtului) care a avut loc la sediul și magazia societății la data de 04.05.2008, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât contestatoarea nu face dovada cu documente a acestui aspect, nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia formulării contestației.

Mai mult decât atât, din conținutul adresei nr. X din X.2009 emisă de Postul de Poliție al Comunei P., aflată în copie la dosarul cauzei, rezultă că "... se află în lucru dosarul de cercetare penală (...) privind furtul constatat la data de 04.05.2008 a mai multor aparate electrice, relee, dispozitive, seturi de chei, etc.", ceea ce înseamnă că sesizarea a fost făcută de societate doar pentru marfuri, și nu privește documente contabile sau formularele cu regim special, care fac obiectul cauzei deduse judecării.

Totodată, contestatoarea nu face dovada cu documente cum că ar fi procedat potrivit legii în situația pe care o invocă, respectiv, aceea de furt a acestor documente cu regim special, respectiv dovada comunicării către organele fiscale și către Imprimeria Națională.

Referitor la argumentul petentei relativ la faptul că "deși organul de inspecție fiscală este îndreptățit să aprecieze (...) relevanța stărilor de fapt fiscale, acesta nu a adoptat soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete", aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât :

- Deși, atât prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 30.11.2010 cât și în decizia de impunere contestată, este invocat ca temei de drept în baza căruia s-a efectuat estimarea, **art. 66 alin. 1 și 2 din OG nr. 92/ 2003**, operabil la perioada în cauză, a fost citat în mod eronat conținutul acestuia, fapt ce constituie eroare materială ce a fost corectată de organele de control la data de 15.02.2010 când a fost comunicată sub semnătură decizia corectată nr.X/ 30.11.2010.

- Relativ la relevanța stărilor de fapt fiscale, se reține că nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia formulării contestației, petenta nu a prezentat vreo dovadă ca aceste facturi au fost anulate astfel încât să fie combatute aprecierile organelor de inspecție asupra acestui aspect.

Fata de cele de mai sus, rezultă că în situația în care evidentele contabile și fiscale sau formularele cu regim special au dispărut, iar societatea nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora, organul fiscal trebuie să determine baza de impunere prin estimare luând în considerare elementele cele mai apropiate.

În atare situație organele de soluționare a contestației rețin că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere în baza elementelor deținute, respectiv determinarea veniturilor medii pe factura prin calcul matematic susținerile petentei apărând ca neîntemeiate privitor la acest aspect.

In ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în suma de X lei (X lei + X lei), spetei în cauză îi sunt incidente prevederile art. 66 alin.1) și 2) din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu cele ale pct.65.1 și 65.2 din HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citate la pct.a), cât și dispozițiile art.128 alin.1), art.134 și art.137 alin.1) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada 2005 - 2006, potrivit cărora :

" **ART.128 (1)** Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia. [...]"

" **ART.134 (1)** Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la platitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu."

" **ART. 137 (1)** Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...]"

Potrivit dispozițiilor legale mai sus menționate, ce reglementează taxa pe valoare adăugată aferentă livrărilor de bunuri, se reține că faptul generator privind exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării de bunuri, deci taxa devine exigibilă la data livrării acestora .

Astfel, în speta, fiind vorba de estimarea veniturilor realizate de petenta din livrări de bunuri, pe cale de consecință aceasta datorează și TVA aferentă acestora, potrivit dispozițiilor art.134 din Codul fiscal.

În atare situație, întrucât potrivit considerentelor reținute anterior, s-a reținut că legal stabilite veniturile estimate în suma de X lei aferente anului 2005 și în suma de X lei aferente anului 2006 (ce constituie baza de impozitare pentru TVA), pe cale de consecință rezultă că petenta datorează și TVA aferentă acestora în suma de X lei (X X19 %), respectiv în sumă de X lei (X x19%), contestația formulată aparținând ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

b) **În ceea ce privește majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X și cele aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de X lei**, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, s-au reținut ca datorate de societate diferențele suplimentare reprezentând impozit pe profit în suma de X lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei, iar prin contestația formulată petentul nu aduce alte argumente relativ la accesoriile în cauză.

În fapt,

Potrivit deciziei de impunere nr. X/ X.2010, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei majorări de întârziere în sumă totală de X lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar și majorări de întârziere în sumă totală de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar

Prin Referatul nr. X din X.2011 cu propunerile de soluționare a contestației întocmit conform pct. 3 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din OG 92/ 2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, aprobate de Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/ 2005, organele de inspecție fiscală stabilesc că pentru impozitul pe profit suplimentar în suma de X lei (X lei pentru anul 2005 + X lei pentru anul 2006) s-au calculat majorări de întârziere în suma de **X lei**, pentru perioada 26.04.2006 - 22.11.2010, iar pentru TVA în suma totală de X lei (X lei pentru anul 2005 + X lei pentru anul 2006) s-au calculat majorări de întârziere în suma de **X lei**, pentru perioada 26.01.2006 - 22.11.2010.

Având în vedere faptul că majorările/penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale** " și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior s-au reținut ca datorate diferențele suplimentare stabilite în sarcina societății reprezentând impozit pe profit în suma de X lei și TVA în suma de X lei, pe cale de consecință și accesoriile aferente acestora în suma de X lei aferente impozitului pe profit și, respectiv, în sumă de X lei, aferente TVA, sunt legal datorate.

In concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept și considerentele reținute anterior, rezultă ca legal datorate impozitul pe profit în suma de X lei, (X lei pentru anul 2005 + X lei pentru anul 2006) cu accesoriile aferente în suma de X lei și TVA în suma de X lei (X lei + X lei), cu accesoriile aferente în suma de X lei, contestația aparținând ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei (X lei + X lei) stabilită suplimentar și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei (X lei + X lei).

În fapt, conform balanței de verificare încheiată la data de X.2010, societatea înregistrează un stoc de marfa scriptic în valoare de X lei, pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat explicații administratorului societății.

Prin nota explicativă dată în data de X.2010 de către dl. X, în calitate de administrator la SC XX SRL, la întrebarea organelor de inspecție fiscală privind efectuarea inventarierii patrimoniului în anul 2009, acesta declară că "recunosc faptul că s-a efectuat inventarierea generală a patrimoniului societății la data de 01 decembrie 2009, dar nu sunt sigur dacă s-au înregistrat diferențele în evidența contabilă."

Prin aceeași nota explicativă, la solicitarea organelor de inspecție de a prezenta stocurile evidențiate în conturile din clasa 3, administratorul societății declară că "nu pot preciza dacă stocurile din clasa 3 pot fi verificate pe teren întrucât o parte din ele nu se mai regăsesc în magazia societății."

De asemenea, prin nota explicativă dată în X.2010, persoana în cauză a declarat că " la această dată nu mai există nici un stoc de marfa în depozit " și, de asemenea, că " în perioada 01.07.2010 până la 16.11.2010, nu s-au mai întocmit facturi fiscale pentru vânzări de mărfuri sau alte operațiuni economice ".

Totodată, organele de inspecție fiscală au consemnat că pentru suma de X lei operatorul economic a prezentat documente (adresa nr. X/ X.2009 emisă de Postul de Poliție al comunei X și lista de inventar din X.2008) din care rezultă că la data de **04.05.2008** s-a produs un furt la societate în urma căruia au fost sustrate mărfuri de această valoare, pe rol aflându-se dosarul de cercetare penală cu numărul X/P/ 2008.

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit că lipsa din gestiunea de marfuri a societății la data de X.2010 în suma totală de X lei (X lei + X lei), are următoarea componență :

1. suma de de X lei, valoare fără TVA reprezintă marfă lipsă în gestiune la data de 04.05.2008 (mărfuri furate), căreia îi corespunde o **TVA** în suma de **X lei**, scadentă la 25.06.2008;

2. suma de X lei (X lei - X lei - X lei adaos comercial) reprezintă lipsă în gestiunea de mărfuri la data de X.2010, pentru care s-a calculat **TVA** în suma de **X lei**, scadent la X.2010 (X x19%).

Organele de inspecție fiscală au constatat că aferent acestor minusuri, societatea nu a colectat taxa pe valoare adăugată, contrar prevederilor art. 128 alin. 4 lit. d) și art. 134 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art. 128 alin. 4 lit. d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează ca :

"(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)."

ART.134 *"(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la platitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu."

Art. 137 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

"Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

*"c) pentru operațiunile prevăzute la **art. 128 alin. (4)** (...) prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării"*.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, cu excepția celor la care se face referire expresă la alin. (8) lit. a) - c).

De asemenea, se reține că faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, iar exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Se reține totodată că, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării.

a) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorări aferente în sumă de X lei.

Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare a contestației se pot pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care, pe de o parte, constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în raportul de inspecție fiscală care au stat la baza deciziei de impunere contestată sunt ambigui, iar pe de altă parte, susținerile petentei nu sunt probate cu documente.

Din situația de fapt prezentată, rezulta că urmare verificării efectuate la SC XX SRL P., organele de inspecție fiscală au constatat lipsă din gestiunea de mărfuri în valoare totală de X lei ce a fost asimilată în totalitate livrărilor cu plată pentru care s-a colectat taxa pe valoarea adăugată în cota standard de 19% conform art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din stocul de marfa scriptic înregistrat de societate la X.2010 în valoare totală de X lei, organele de inspecție fiscală constată că suma de X lei reprezintă marfa lipsă în gestiune la valoare fără TVA ca urmare a furtului din data de 04.05.2008 produs la societate.

Astfel, s-a stabilit că sumei de X lei îi corespunde TVA în suma de X lei, scadent la X.2008, fiind încălcate prevederile art. 128 alin. 4 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestația formulată, contestatoarea susține că lipsa în gestiune provenită ca urmare unei asemenea acțiuni, care nu depinde de aceasta, nu reprezintă o livrare de bunuri (marfa) în înțelesul art. 128 alin. 4 din Legea 571/2003. Totodată, aceasta susține că, având în vedere prevederile art. 134 alin. 1 referitoare la faptul generator al taxei, coroborate cu prevederile alin. 2 referitoare la exigibilitate, și, de asemenea, cu cele ale art. 145 alin. 1 și 2 lit. a) relativ la dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, rezultă că, în înțelesul legii, *furtul declarat și care face obiectul unui dosar penal în lucru nu poate fi considerat ca o lipsă certă.*

Față de situația de fapt prezentată, prevederile legale invocate și susținerile petentei, organele de soluționare rețin următoarele :

- Articolul 128 alin. 4 lit. d) invocat de organele de inspecție fiscală, conține o excepție și anume cea prevăzută la **alin. (8) lit. a) - c), unde sunt precizate următoarele :**

"(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;"

Față de aceste prevederi, se reține că bunurile furate, dovedite legal, nu constituie livrare de bunuri.

Totodată, prin H.G. Nr. 1579 din 19 decembrie 2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, **aplicabile începând cu 01 ianuarie 2008, sunt precizate următoarele :**

" 7. La punctul 6, alineatele (4), (6), (8) și (10) se modifică și vor avea următorul cuprins:

(8) În sensul art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal:

c) prin bunuri furate se înțelege bunurile lipsă din gestiune, neimputabile, pentru care persoana impozabilă poate prezenta dovada constatării furtului de către organele de poliție, care este acceptat de societățile de asigurări; [...] "

Având în vedere prevederile legale invocate, se reține că **începând cu 01 ianuarie 2008**, nu constituie livrare de bunuri **bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme.**

Prin norme, bunurile furate sunt definite ca bunuri lipsa din gestiune, neimputabile, pentru care persoana înregistrată în scopuri de TVA **poate justifica lipsa acestora pe baza documentului "dovada constatării furtului" care trebuie întocmit doar de către organele de poliție și acceptat de societatea de asigurări a bunurilor respective.**

Acest tratament fiscal al bunurilor furate aplicabil cu data de 1 ianuarie 2008 a fost impus de prevederile art. 21 din Codul fiscal referitor la determinarea profitului impozabil.

Astfel, prin alineatul 4 litera c) sunt considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal **"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."**

Având în vedere cele precizate mai sus și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, organele de soluționare concluzionează :

Deși organele de inspecție fiscală au menționat că în data de 04.05.2008 au fost sustrate marfuri din societate conform adresei nr. X/ X.2009 emisă de postul de Poliție al comunei P. și listei de inventar întocmită de societate la data de ...2008, anexe la raportul de inspecție încheiat, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată, fiind asimilată lipsa din gestiune, livrărilor de bunuri cu plată conf. art. 128 alin. 4 lit. d) din Codul fiscal fără a avea în vedere excepția de la *alin. (8) lit. a)* al aceluiași articol așa cum apare explicitat în norme.

Astfel în situația dată în care s-a consemnat că mărfurile lipsa se datorează furtului produs la societate, organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere excepția mai sus menționată și să stabilească în mod clar *dacă marfa a fost asigurată și dacă organele de cercetare penală s-au pronunțat asupra furtului dacă s-a stabilit sau nu un autor sau dacă este autor necunoscut, etc.*

În acest sens, se putea solicita în mod expres contribuabilului să întreprindă toate demersurile necesare pentru a se stabili stadiul cercetărilor având în vedere perioada mare de timp, peste doi ani, cită trecut de la data constatării furtului (04.05.2008).

Totodată prin nota explicativă nu s-au solicitat reprezentantului legal al societății informații legate de vreo asigurare a marfii furate .

Drept urmare, se reține că în speta trebuia efectuată o analiză mult mai amănunțită și mai completă de către organele de control astfel încât uzând de mijloacele de probă prevăzute de OG 92/2003 rep privind Codul de procedură fiscală să clarifice situația de fapt fiscală a naturii lipsei de marfa în cauză astfel încât tratamentul fiscal aplicat acesteia să se justifice.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia "furtul declarat și care face obiectul unui dosar penal în lucru nu poate fi considerat ca o lipsă certă", aceasta nu poate fi

primita de organele de solutionare deoarece, cu ocazia formularii contestatiei nu a fost prezentat nici un document din care sa rezulte concluziile organelor de poliție privitor la autorul furtului bunurilor sau existenta unui autor necunoscut caz in care paguba este acceptata de societățile de asigurări (daca exista polita de asigurare) si/sau ca reprezentantii societatii nu au nici o vina sub acest aspect.

IN CONCLUZIE,

Avand in vedere situatia de fapt si de drept prezentată, organele de solutionare apreciaza că întrucât natura lipsei mărfii nu s-a clarificat respectiv dacă aceasta este imputabila sau nu, se află in imposibilitatea de a se pronunta asupra legalității masurii dispuse privind colectarea taxei pe valoarea adaugata, ceea ce impune desfiintarea in parte a deciziei de impunere pentru taxa pe valoarea adăugata in suma de X lei și refacerea acesteia potrivit art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

Cu privire la majorările de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, debitul care le-a generat este incert .

În fapt, potrivit deciziei de impunere nr. X/ X.2010, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei majorări de întârziere in sumă totala de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar.

Prin Referatul nr. X din X.2011 intocmit conform pct. 3 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din OG 92/ 2003 rep. privind Codul de procedură fiscala,aprobate de Ordinul Presedintelui ANAF nr. 519/ 2005, cu propunerile de soluționare a contestației formulate de SC XX SRL și prin anexa 2B, anexata la referat, organele de inspecție fiscala stabilesc că pentru TVA in suma totala de X lei s-au calculat majorări de întârziere in suma de **X lei**, pentru perioada 26.01.2007 - 22.11.2010.

Având în vedere faptul că majorările/penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”** și întrucât potrivit considerentelor reținute la punctul 2 a), debitul in suma de X lei urmează a fi reanalizat, pe cale de consecință și accesoriile aferente în sumă totala de X lei, urmează să fie recalulate o dată cu acesta.

b) Referitor la taxa pe valoarea adăugata în sumă de X stabilită suplimentar pentru anul 2010 și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei.

Cauza supusă soluționării este aceea daca in mod legal organele de inspecție fiscala au stabilit că SC XX SRL P. avea obligatia colectarii taxei pe valoare adăugată aferenta lipsei in gestiunea de mărfuri, in conditiile in care petenta nu prezintă documente care să combata constatările organelor de inspecție fiscala.

Potrivit situatiei de fapt prezentata, se reține că la data de ...2010, operatorul economic inregistreaza o lipsă in gestiunea de mărfuri in valoare de X lei stabilita la prețul de achiziție al mărfii, la data controlului neputând fi identificat nici un stoc de marfa în depozitul societății.

În atare situatie, cum bunurile nu mai exista fizic fiind lipsă din gestiune, din alte motive decât cele prevăzute la art. 128 alin. 8 lit. a) -c) din Codul fiscal, aceasta este

asimilata unei livrări de bunuri potrivit art. 128 alin. 4 lit. d) citat mai sus și trebuia colectata taxa pe valoare adăugata.

Această operațiune este definită drept o autolivrare, iar baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării astfel cum precizează art. 137 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal : "**pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) (...)** prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării".

Totodată, aplicabil în speță este art. 134¹ din același act normativ care stipulează ca :

"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol".

și respectiv art. 134² :

"Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

Față de cele de mai sus, se reține că exigibilitatea taxei intervine la data livrării bunurilor sau prestării serviciilor și prin urmare, cum în speta lipsa este asimilată livrărilor de bunuri, persoana impozabilă are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor lipsă la data constatării lor.

Referitor la susținerile petentei potrivit cărora consilierii fiscali nu explică în raportul de inspecție fiscală și nici în anexele la acesta de unde provine această lipsă și că această constatare are la bază un calcul matematic (X - X - X), neexplicând de unde provine suma de X lei, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, din următoarele motive :

-constatăriile echipei de control au la bază documentele și înregistrările contabile ale societății, prezentate de către aceasta iar "lipsa" societății nu trebuia justificată de organele fiscale, ci dimpotrivă de către petenta;

-potrivit declarațiilor date de administratorul societății, reiese cu certitudine că în evidențele societății pe de o parte, nu sunt înregistrate diferențele constatate la inventarierea efectuată la finele anului, aceasta în sine fiind incertă, iar pe de altă parte, stocurile de marfă înregistrate în evidențele contabile nu se mai regăsesc în magazia societății, acestea neputând fi justificate.

-relativ la suma de X lei reprezentând adaosul comercial, acesta a fost preluat din balanța de verificare întocmită de societate la data de X.2010 și a fost scăzut din baza de impozitare astfel încât taxa pe valoare adăugată colectată să se poată calcula corect la prețul de achiziție al marfii. Faptul că în raportul de inspecție fiscală, nu a fost menționat că atare "adaos comercial", nu constituie un aspect de natură să înlăture constatările inspecției fiscale vis-a-vis de lipsa în gestiunea de mărfuri constatată.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia declarația administratorului relativ la faptul că "nu mai există nici un stoc de marfă în depozit" se referă la facturile fiscale X/ 02.06.2010; X/ 02.06.2010; X/ 02.06.2010 și X/ 02.06.2010, aceasta este nefondată întrucât din nota explicativă la care se referă reprezentantul societății nu rezultă ca răspunsul acestuia să se refere la aceste facturi (nici nu apar înscrise în conținutul notei), întrebarea organelor de inspecție fiscală fiind clară și concisă.

Prin referatul nr. X/ X.2011 privind propunerile de soluționare a contestației, întocmit în temeiul pct.3 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din OG 92/ 2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, aprobate de Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/

2005, organele de inspecție fiscală precizează relativ la acest aspect că societatea nu are alte puncte de lucru declarate și nu au fost identificate pe parcursul derulării inspecției fiscale și alte documente care să ateste existența unui stoc de marfă în alte locații.

De asemenea, se precizează că din deplasarea efectuată la depozit în timpul inspecției fiscale nu s-au identificat stocuri de marfă.

Prin urmare, având în vedere cele prezentate, precum și faptul că bunurile constatate lipsă în gestiune sunt asimilate unor livrări de bunuri cu plată, se reține că SC XX SRL avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată la data constatării lor.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal au constatat că societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru lipsa în gestiunea de mărfuri în sumă de X lei, drept pentru care contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de X lei.

Cu privire la majorările de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de X lei, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, s-a reținut ca datorat de societate diferența suplimentară reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei, iar prin contestația formulată petentul nu aduce alte argumente relativ la accesoriile în cauză.

În fapt, potrivit deciziei de impunere nr. X/ X.2010, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei majorări de întârziere în sumă totală de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar.

Prin Referatul nr. X din X.2011 întocmit conform pct. 3 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din OG 92/ 2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, aprobate de Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/ 2005, cu propunerile de soluționare a contestației formulate de SC XX SRL și prin anexa 2B, anexată la referat, organele de inspecție fiscală stabilesc că pentru TVA în suma totală de X lei s-au calculat majorări de întârziere în suma de **X lei**, pentru perioada 26.01.2010 - 25.07.2010.

Având în vedere faptul că majorările/penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**" și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior s-a reținut ca datorată diferența suplimentară stabilită în sarcina societății reprezentând TVA în suma de X lei, pe cale de consecință și accesoriile aferente acestora în suma de X lei, sunt legal datorate.

3) Referitor la majorările de întârziere în suma de X lei.

Cauza supusă soluționării este dacă suma de X lei reprezentând majorări de întârziere este legal datorată de societate în condițiile în care acestea sunt aferente taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare unor bunuri a căror achiziție în scopul realizării de operațiuni taxabile nu se justifică iar ulterior societatea a stornat taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial.

În fapt, în luna decembrie 2009 SC XX SRL P, a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr. X/ X.2009 în valoare totală de X lei, din care TVA în suma de X lei pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în același cuantum.

În baza acestei facturi au fost achiziționate mărfuri (încălțăminte) de la SC X Import Export SRL București, ce au fost lăsate în custodia furnizorului conform procesului verbal de custodie din data de X.2009 și a actului adițional la "procesul verbal de custodie din data de X.2009" încheiat la data de X.2010.

Pentru verificarea existentei faptice a acestui stoc de mărfuri, prin adresele nr. X/ X.2010, respectiv nr. X /X.2010, emise catre Garda Financiara – Sectia Bucuresti, s-a solicitat efectuarea unui control incrucisat la SC X Import Export SRL .

De asemenea, organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP Valcea au procedat la suspendarea inspectiei fiscale incepand cu data de X.2010.

La data de X.2010, prin adresa nr. X/ X.2010, inregistrata la DGFP Valcea sub nr. X/ X.2010, Garda Financiara - Sectia Bucuresti a comunicat urmatoarele:

- SC X Import Export SRL nu functioneaza la sediul social declarat din Bucuresti, str. X nr. X și nici la punctul de lucru inchiriat de la SC X SA Bucuresti;

- "Din continutul declaratiilor informative 394 primite de la AFP Sector 2 a rezultat ca nu au fost inregistrate livrari catre SC X SRL P. județul Vâlcea in semestrul II al anului 2009, ci numai in semestrul I 2010, in valoare de X lei;

- potrivit decontului de TVA aferent lunii decembrie 2009, SC X Import Export SRL a inregistrat livrari de bunuri la intern in valoare de X lei."

La momentul reluării inspectiei fiscale, organele de control au constatat ca SC XX SRL prin factura nr.X/ X.2010, aflata in copie la dosarul cauzei, a stornat aceasta operatiune de achiziție mărfuri in valoare totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, în baza Procesului verbal incheiat la data de X.2010 la București, semnat de SC X SRL P. si SC X Import Export SRL Bucuresti.

Urmare a celor constatate, organele de inspectie fiscala au apreciat ca pentru TVA in suma de X lei nu au fost respectate prevederile art. 145 alin.(1) și (2), lit. a).

Intrucat societatea a procedat la stornarea TVA in suma de X lei, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere in luna decembrie 2009, pentru perioada 26.01.2010 - 30.06.2010, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma totala de **X lei**, conform prevederilor art. 119 și art. 120 din O.G.nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, rep., cu modificarile și completările ulterioare.

În drept, art. 145 alin.(1) și (2), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mentioneaza:

" *Sfera de aplicare a dreptului de deducere.*

(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se retine ca dreptul de deducere ia nastere în momentul în care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila si orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate daca acestea sunt destinate în folosul operatiunilor sale taxabile.

Din raportul de inspectie fiscala incheiat la data de X.2010, rezulta ca în luna decembrie 2009 societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata înscrisa în factura fiscala emisa de SC X Import Export SRL Bucuresti, pe care ulterior, în luna iunie 2010 a stornat-o.

Totodata, se retine ca pentru a determina starea de fapt fiscala, organele de inspectie fiscala au solicitat efectuarea unui control încrucișat la societatea care a emis factura de achizitie de bunuri, pentru a verifica realitatea operatiunilor.

În urma verificarii încrucișate la furnizorul SC X Import Export SRL Bucuresti s-au constatat că acesta nu funcționează nici la sediul social declarat și nici la punctul de lucru închiriat de la SC X SA Bucuresti.

Totodata, din continutul declaratiilor informative 394, a rezultat ca nu au fost înregistrate livrări către SC X SRL P. județul Vâlcea in semestrul II al anului 2009, ci numai in semestrul I 2010, in valoare de X lei, iar potrivit decontului de TVA aferent lunii decembrie 2009, SC X Import Export SRL a înregistrat livrări de bunuri la intern in valoare de X lei.

Având în vedere cele precizate mai sus se retine ca societatea nu justifica achizitionarea marfurilor in scopul realizarii de operatiuni taxabile, atata timp cat societatea furnizoare nu a declarat prin declaratiile informative 394 pentru semestrul II 2009 livrari de bunuri catre aceasta, iar prin decontul de TVA depus de SC X Import Export SRL a declarat livrari de bunuri la intern in valoare de X lei.

Asadar, potrivit legii fiscale societatea nu putea beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoare adaugata inscrisa pe factura de achizitie emisa de SC X Import Export SRL Bucuresti.

Potrivit principiului taxei pe valoare adaugata, prin deducerea TVA X lei, societatea si-a diminuat obligatia de plata la bugetul statului in acelasi quantum .

În acest context legal și ținând cont de faptul că factura în cauză este emisă de o societate care nu funcționează la sediul social declarat din Bucuresti și nici la punctul de lucru închiriat, se retine ca această factură nu reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate și pe cale de consecință petenta nu beneficiaza de drept de deducere a TVA înscrisă în aceasta, din următoarele considerente :

Ca principiu general, taxa pe valoarea adăugată este rezultatul aplicării, la nivelul fiecărui stadiu al producției sau comercializării, la valoarea adăugată, adică la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adăugată se face de așa manieră încât la sfârșitul ciclului industrial și/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscală totală care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra prețului de vânzare suportate de consumator.

Cu alte cuvinte, pentru a se facilita calculul și colectarea, cota TVA se aplică la prețul de vânzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de producție sau comercializare, dar și pentru a se evita efectul cumulativ al impozitării în cascadă, trebuie dedusă din TVA încasată (colectată) de la clienți, TVA plătită furnizorilor, pentru cumpărările de bunuri sau servicii.

Astfel, atunci când o societate facturează TVA clientului său, ea acționează în contul statului, căruia va trebui să-i plătească diferența între TVA colectată de la clienți și TVA plătită furnizorilor săi care, la rândul lor, au procedat la colectarea și vărsarea (virarea) TVA la bugetul statului.

Din cele de mai sus se reține că TVA se bazează pe principiul sau mecanismul deductibilității pentru aplicarea căruia fiecare subiect calculează taxa asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate și deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț.

Ori, în raport de situația de fapt prezentată anterior, furnizorul societății SC XX SRL nu mai funcționează nici la sediul declarat nici la punctul de lucru închiriat.

Mai mult, din conținutul declarațiilor informative 394, depuse de acest furnizor la AFP a Sectorului 2, a rezultat că nu au fost înregistrate livrări către SC XX SRL P., județul Vâlcea în semestrul II 2009, ci numai în semestrul I 2010, în valoare de X lei.

În consecință, nu se poate porni de la premiza că acesta a colectat TVA și și-a achitat obligația la bugetul general consolidat al statului, astfel încât potrivit principiului general descris mai sus petenta să aibă dreptul să își deducă TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorul în numele căruia a fost emisă factura fiscală în cauză.

Drept urmare, cum petenta nu avea dreptul să își deducă TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorul în numele căruia a fost emisă factura fiscală în cauză, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit diferența da taxă în suma de X lei, cu termen scadent X.2010.

Cum prin stornarea facturii emise de către SC X Import Export SRL București, efectuată la data de X.2010, taxa pe valoare adăugată în discuție în suma de X lei a fost regularizată, organele de inspecție fiscală în mod corect au apreciat că prin decontul lunii iunie cu scadența X.2010, aceasta a fost stinsă.

Tinând seama de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată se reține că petenta datorează majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată și până la data stingerii acesteia inclusiv, prin înregistrarea facturilor de stornare emise de furnizori, conform art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia: " Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]"

Referitor la argumentul petentei potrivit căruia aspectele cu privire la verificarea partenerului comercial nu îi sunt opozabile, iar documentele încheiate cu acesta sunt reale și legale, aceasta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care nu se face dovada efectuării achizițiilor în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în suma de X lei cu consecința calculării majorărilor de întârziere în suma de X lei, fapt pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

4) Referitor la suma de X lei reprezentând amendă contravențională, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea prin Biroul Soluționare Contestații se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în conformitate cu prevederile OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală.

În fapt, prin Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr. X din X.2010 a fost sancționată societatea cu plata unei amenzi în suma de X lei în conformitate cu art. 219 alin. 2 din OG nr. 92/ 2003, republicată.

La data de 03.01.2011 sub nr. 34, SC XX SRL din P., județul Vâlcea a depus la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, contestație împotriva Deciziei

de impunere nr. X din X.2011 și a raportului de inspecție fiscală nr. X din X.2010, precum și împotriva Procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr. X din X.2010 întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea.

Prin contestație societatea solicită anularea amenzii în valoare de X lei.

În drept, art. 209 alin. 1 lit. a din O.G. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

"(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;"

Art. 31 (1) din O.G. nr. 2/ 2001 privind regimul juridic al contravențiilor, se prevede : *"(1) Împotriva procesului-verbal de constatare a contravenției și de aplicare a sancțiunii se poate face plângere în termen de 15 zile de la data înmânării sau comunicării acestuia."*

Art. 32 din același act normativ precizează :

" (1) Plângerea însoțită de copia de pe procesul-verbal de constatare a contravenției se depune la organul din care face parte agentul constatator, acesta fiind obligat să o primească și să înmâneze depunătorului o dovadă în acest sens."

(2) Plângerea împreună cu dosarul cauzei se trimite de îndată judecătoriei în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția."

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că acest capăt de cerere din contestația formulată are caracter de plângere formulată în condițiile OG 2/ 2001 privind regimul juridic al contravențiilor aprobată, cu modificările și completările ulterioare prin Legea 180/ 2002, Direcția Finanțelor Publice a județului Vâlcea neavând competența materială de soluționare a acestor categorii de litigii.

Pe de altă parte din informațiile primite de la serviciul juridic din cadrul DGFP Valcea, pe rolul instanței de judecată se află pe rol acțiunea formulată de SC XX SRL, având ca obiect procesul verbal de contravenție nr. X/X.2010 , în dosarul înregistrat cu nr. X/ X/2011.

În aceste condiții, organele de soluționare constată că nu mai este oportună declinarea competenței de soluționare privitor la acest capăt de cerere în favoarea instanțelor judecătorești competente, deoarece acesta se află deja pe rol.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211 și art.216 alin.1) și alin.3) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

DECIDE

Art.1 Respingerea contestatiei formulata de **SC XX SRL** din P., județul Vâlcea ca neintemeiată pentru suma totala de **X lei** reprezentând : X lei impozit pe profit (X lei pentru anul 2005 + X lei pentru anul 2006), X majorari de intarziere aferente, X lei taxă pe valoarea adăugată (X lei pentru anul 2005 + X lei pentru anul 2006), X lei majorari de întârziere aferente, X lei taxa pe valoarea adăugata, X lei majorari de întârziere aferente, X lei majorari de întârziere aferente TVA.

Art.2 Desființarea in parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - taxa pe valoarea din Decizia de impunere nr. X/ X.2011, și CAP III, pct 2 - Taxa pe valoarea adaugata din raportul de inspectie fiscala încheiat la data de X.2011 și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate, pentru suma totală de **X lei** , din care : X lei taxă pe valoarea adăugată și X lei majorări de întârziere aferente .

Art. 3 Constatarea necompetentei materiale de solutionare a contestatiei formulate de SC XX SRL din P., județul Vâlcea împotriva Procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr. X din X.2010 emis de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .