

I. Prin actul de control încheiat organele fiscale au reținut următoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată: a fost verificată perioada 01.03.2002- 30.06.2003 .

Organele de control au constatat că T.V.A. de rambursat solicitată de agentul economic provine din cumpărări excesive de marfă care se regăsește în balanța de verificare în soldul debitor al contului 371, la data de 30.04.2003.

Organele de control au constatat că soldul contului 371” Mărfuri”, conform balanței de verificare la data de 30.04.2003 și a Situației privind evidența valorică a stocurilor de mărfuri la data de 30.04.2003 a fost de

Luând în considerare Nota de constatare - privind stocul de marfă la data de 30.04.2003, stabilit de către Garda Financiară, și cel existent la depozitul din loc. X, organele fiscale au constatat o diferență între soldul scriptic și cel factual la 30.04.2003.

Pe motiv că nu s-a făcut dovada existenței acestor bunuri în patrimoniul societății, organele fiscale au stabilit că inexistența mărfurilor avea drept consecință diminuarea veniturilor și implicit a impozitului pe venitul microintreprinderilor aferent, respectiv T.V.A. de plată la bugetul statului.

Astfel, în baza celor reținute au stabilit societatea datorează T.V.A. aferentă acestei lipse și impozit pe venit de plată stabilit suplimentar.

Totodată, organele fiscale au constatat că societatea a dedus T.V.A. din factura fiscală nr. .../2003, reprezentând un imobil, pentru care la data controlului nu avea drept de deducere, neavând act de proprietate asupra imobilului, iar pentru nerespectarea prevederilor art. 3 și art. 22 din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată- nu au acordat drept de deducere a T.V.A. aferentă. În consecință, în urma controlului s-a diminuat T.V.A. de rambursat.

Pentru diferența de T.V.A. stabilită în timpul controlului, s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere aferente.

La data de 10.11.2003 societatea avea debite restante la T.V.A., conform fișei rol, pentru care s-au stabilit dobânzi și penalitățile de întârziere aferente.

Pentru impozitul pe venitul microintreprinderilor stabilit suplimentar, s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere, sume care sunt contestate de petentă.

II. Prin contestația depusă petenta nu este de acord obligațiile stabilite prin procesul verbal de control, precizând în susținerea cauzei următoarele:

Referitor la Nota de constatare întocmită de comisarii Grăzii financiare la depozitul unei societăți, petenta arată că această notă s-a încheiat la

data de 25.06.2003 la ora 16.00, fără a fi prezent angajatul acesteia cu fișele de magazie, fișa stocului curent, documente de proveniență a mărfii, etc.

Societatea comercială la care s-a încheiat nota de constatare a pus la dispoziția comisarilor de la Garda Financiară, stocul scriptic din calculator la data de 30.04.2003- pe numele petentei. În acest sens, precizează că la 12.04.2003 între acea societate comercială și contestatoare s-a încheiat contractul de depozitare nr. 3 , și că stocul de la 30.04.2003 reprezenta numai intrările de mărfuri în perioada 12.04.- 30.04.2003.

Față de diferența valorică a stocurilor stabilită cu ocazia controlului petenta arată că :

În data de 17.07.2002 a achiziționat de la o firmă din București mărfuri în baza facturii nr..., în compensare cu debitul pe care respectiva firmă îl avea față de contestatoare. Această marfă era deja depozitată la o societate depozitară, contravaloarea depozitării fiind achitată de societatea vânzătoare, nemaifiind cazul să mai plătească petenta încă o dată, depozitarea pentru aceeași marfă, deci pe fișa de depozitare figura vânzătoarea mărfurilor.

Pentru alte mărfuri - petenta arată că au fost cumpărate de la diverse firme - cu facturi fiscale , și întrucât pentru acestea nu avea obligația să plătească depozitare nu apăreau în fișa de depozitare a petentei.

Totodată, în susținerea afirmațiilor petenta mai arată că a fost executată silit, conform procesului verbal nr. .../2003, dată la care în baza unei Hotărâri Judecătorești- o comisie formată din executor judecătoresc, avocați, organ de poliție și reprezentantul firmei creditoare, au ridicat marfa sechestrată din depozitul menționat .

Totodată petenta mai precizează că ulterior datei de 30.04.2003 a efectuat livrări de mărfuri din stocul existent la 30.04.2003, stocul real de mărfuri fiind în depozite existente în trei localități .

* Referitor la factura fiscală întocmită de o societate comercială privind "Obiectivul ..." (un imobil)- petenta consideră că este suficientă pentru a demonstra proprietatea, și întrucât a plătit T.V.A. din acea factură, are drept de deducere și implicit de rambursare .

*Petenta nu este de acord nici cu faptul că organele fiscale au stabilit că la derularea circuitelor de compensare nu au fost respectate prevederile legale (respectiv O.U.G. nr. 77 / 1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată), arătând că a făcut aceste compensări în baza unor contracte certe, și a unor facturi fiscale și facturi proforme, și că acestea s-au făcut prin IMI (Structură Guvernamentală specializată în compensări) care la momentul respectiv nu interzicea folosirea în circuite a facturilor proforme.

Pentru considerentele prezentate, petenta solicită reanalizarea constatărilor făcute de organele fiscale și pe cale de consecință- anularea sumelor stabilite prin procesul verbal încheiat .

III. Luând în considerare susținerile contestatoarei, constatările organelor de control, documentele existente la dosarul cauzei

în raport cu prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă soluționării se rețin următoarele:

1)*În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar- cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă societatea contestatoare datora taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile lipsă constatate de către organele de control cu ocazia verificării efectuate, și respectiv dacă avea drept de deducere a T.V.A. pentru imobilul achiziționat.

În fapt, se reține că societatea a depus cerere de rambursare a T.V.A. și a solicitat control anticipat privind modul de calcul, evidență și virare a T.V.A., ocazie cu care organele fiscale ale D.C.F. - serviciul control fiscal, verificând perioada 01.03.2002 - 30.06.2003 au stabilit următoarele:

La data de 30.04.2003 agentul economic a înregistrat T.V.A. de rambursat . În urma verificării, organele de control rețin că soldul contului 371 “ mărfuri” , conform Balanței de verificare la data de 30.04.2003 și a Situației privind evidența valorică a stocurilor de marfuri la data de 30.04.2003 era diferit de stocul faptic, la depozitul din localitatea unde era sediul firmei stocul de marfă fiind mai mic.

Încercând să pună de acord soldul scriptic al contului 371 “ Mărfuri”, cu stocul de marfă găsit faptic, organele fiscale ale D.C.F. au constatat o lipsă cantitativă, pentru care au determinat T.V.A. suplimentară, deci au majorat taxa pe valoarea adăugată colectată cu T.V.A. aferentă cantității de marfă lipsă din gestiune.

Prin contestația formulată, societatea susține că suma considerată lipsă cantitativă de către organele de control pentru care au calculat T.V.A. aferentă, în realitate nu s-a stabilit pe bază de inventar, ci firma la care avea depozitate marfurile a pus la dispoziția comisarilor Gărzii Financiare doar stocul scriptic din calculator -la data de 30.04.2003 pe numele petentei.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se reține că- având în vedere diferența dintre soldul scriptic și cel faptic de mărfuri înregistrat de societate la 30.04.2003, organele de control fiscal pe motiv- că diferența nu a putut fi justificată de agentul economic - au înaintat un exemplar din actul de control Inspectoratului de Poliție al Județului X, pentru a se continua cercetările în vederea stabilirii caracterului infracțional al faptelor săvârșite.

În soluționarea dosarului de cercetare penală organele Inspectoratului de poliție au dispus efectuarea unei expertize contabile judiciare de către un expert autorizat nominalizat de către Tribunal.

Prin Raportul de expertiză contabilă judiciară întocmit - ca urmare a documentelor expertizate- s-a stabilit stocul scriptic la data depunerii cererii de rambursare a T.V.A..De asemenea, expertul contabil- analizând facturile de intrare marfă, facturile de vânzare, procese verbale de custodie, fișe analitice și contracte de depozitare- a stabilit situația stocului de marfă , existent la data depunerii cererii de rambursare a T.V.A..

Astfel, se reține că expertiza contabilă a stabilit totalul stocului de marfă aflat în custodie sau depozitare la diverse societăți, iar concluziile expertizei au fost că d) “ *din documentele analizate nu rezultă diferențe în minus aferente stocului de marfă scriptic comparativ cu cel declarat în bilanțele de verificare, iar T.V.A. la data cererii de rambursare - T.V.A. aferent stocului este justificat*” .

Având în vedere cele prezentate, se reține că prin procesul verbal organele de control nu fac referire la existența unor mărfuri în custodie- prin urmare, se constată că există neconcordanțe între constatările organelor fiscale, cele ale expertului contabil și susținerile contestatoarei. În fapt, prin actul de control nu e acceptată la deducere T.V.A. aferentă cantității de marfă inexistentă - pe motiv că societatea nu poate justifica lipsa la inventar .

În drept, art. 2 din O.M.F. nr. 2388 / 1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului precizează “ *Organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului din cadrul regiilor autonome, societăților comerciale, instituțiilor publice, unităților cooperatiste, asociațiilor și celorlalte persoane juridice, precum și al persoanelor fizice care au calitatea de comerciant se efectuează potrivit prevederilor legii contabilității nr. 82 / 1991, ale Regulamentului de aplicare a Legii contabilității, precum și ale prezentelor norme*”.

Din documentele existente la dosarul cauzei și din constatările organelor de control nu rezultă că s-ar fi făcut o inventariere a stocurilor pentru a se putea determina lipsa acestora din gestiune, lipsa cantitativă fiind stabilită numai pe baza unei note de constatare întocmită de Garda Financiară.

Prin contestația depusă petenta prezintă structura mărfurilor și locul de depozitare a acestora, însă prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației s-a precizat doar că : “ *din actele puse la dispoziția controlului și situația stocurilor de marfă nu rezulta existența de stocuri de marfă la depozitul la data de 30.04.2003*”. Așadar, se constată că organele fiscale- fără să analizeze susținerile contestatoarei în raport cu actele deținute de aceasta și să formuleze adrese în teritoriu pentru stabilirea veridicității afirmațiilor acesteia, au propus respingerea contestației, fără a aduce argumente care să justifice propunerea de respingere și prin care să demonstreze că susținerile contestatoarei nu sunt reale.

Se reține și faptul că, în conformitate cu prevederile art. 8 din O.G. nr. 70 / 1997 privind controlul fiscal, organele de control aveau dreptul să ceară organelor teritoriale informații suplimentare, solicitări care trebuiau formulate prin adresă, iar organele teritoriale aveau obligația de a transmite informații complete, în scopul stabilirii situației reale privind speța în cauză .

*Referitor la impozitul pe venitul microintreprinderilor stabilit suplimentar, cu dobânzi și penalități de întârziere aferente:

Se reține că acesta a fost stabilit, de asemenea, ca urmare a diferenței constatate între soldul faptic și cel scriptic al contului 371 “ Mărfuri”, organele fiscale apreciind că mărfurile respective ar fi fost comercializate fără a

se evidenția în contabilitate veniturile realizate din aceste operațiuni.Însă, se constată că- prin actul de control încheiat organele fiscale, atât la stabilirea T.V.A. suplimentară de plată, cât și a impozitului pe venitul microintreprinderilor, nu au indicat explicit temeiul legal în baza căruia au fost stabilite.

La art. 11 din Hotărârea Guvernului nr. 1168 / 2003 pentru aprobarea Normelor de aplicare a O.G. nr. 70 / 1997 privind controlul fiscal , în vigoare la data întocmirii procesului verbal, se prevăd următoarele:

(4) *Procesul-verbal de control va fi structurat pe 4 capitole, astfel:(...)*

Capitolul III, care reprezintă partea principală a procesului-verbal, va cuprinde constatările efective ale organelor de control fiscal, structurate pe obligațiile fiscale (impozite, taxe, contribuții la fonduri speciale) care au făcut obiectul verificării.Pentru fiecare obligație fiscală vor fi avute în vedere următoarele elemente:

a) baza legală pentru stabilirea, calcularea și vărsarea impozitului;

b) constatările organului de control fiscal, prezentate în mod concret, clar și precis, cu privire la modul de stabilire, calculare și vărsare a obligației fiscale;

c) dispozițiile legale încălcate, cu menționarea articolului, alineatului etc.;

d) consecințele fiscale ale constatărilor;

e) diferențele de obligații fiscale stabilite, cauzele care le-au generat. Calculul detaliat al acestora va fi prezentat într-o anexă la procesul-verbal;

f) dobânzile, majorările de întârziere, penalitățile de întârziere și alte penalități stabilite în condițiile legii, calculul detaliat al acestora urmând a fi prezentat într-o anexă la procesul-verbal;

g) contravențiile constatate, cu precizarea prevederilor legale încălcate, amenzile aplicate și baza legală pentru aplicarea acestora, precum și a numărului procesului-verbal de constatare a contravențiilor încheiat;

h) termenul de plată a obligațiilor fiscale constatate;

i) justificări, explicații și puncte de vedere ale contribuabilului cu privire la debitele stabilite, în cazul în care acesta și le-a exprimat;..."

Așadar, față de textul prevederilor legale invocate, constatarea organelor fiscale cu privire la lipsa cantitativă stabilită, a fost prematură, nefiind analizate toate documentele deținute de petentă și precizate dispozițiile legale aplicate.

*În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată dedusă de petentă pentru imobilul achiziționat -se reține:

La art. 22 alin. (5) din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată se prevede că : *"Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:*

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;”

Potrivit art. 3 din același act normativ:” Prin livrare de bunuri se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora.”

În principiu, vânzarea- cumpărarea este un contract consensual potrivit art. 1295 Cod civil, și translativ de proprietate, dar trebuie ca părțile să nu fi amânat transferul proprietății printr-o clauză specială, pentru un moment ulterior încheierii contractului, situație în care nu se poate deduce T.V.A. dacă nu s-a realizat transferul dreptului de proprietate. Astfel, transferul dreptului de proprietate se consideră efectuat doar în momentul înscrierii în Cartea Funciară (obiectul vânzării fiind imobile, conform art. 22 din Legea nr. 7 / 1996- legea cadastrului, era necesară întăbularea în Cartea Funciară).

Organele fiscale, prin actul de control contestat, nu acordă deducerea T.V.A. aferentă imobilului, pe motiv că la data controlului nu avea drept de deducere. Neavând acte de proprietate asupra imobilului, petenta nu a putut dovedi la data controlului transferul dreptului de proprietate, respectiv că este proprietara clădirilor achiziționate, pentru a putea beneficia de deducerea T.V.A. aferentă facturii respective.

Dacă avem în vedere că verificarea pe linia modului de evidență, calcul și virare a T.V.A. s-a făcut ca urmare a cererii de rambursare depusă de agentul economic- precizăm că la art. 3 alin. (1) din O.G. nr. 1006 / 2002 privind documentația necesară persoanelor impozabile înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată, emis în baza art. 27 din Legea nr. 345 / 2002 se prevede :

“(1) Documentația necesară în vederea verificării rambursărilor de taxă pe valoarea adăugată, atât cu control ulterior, cât și cu control anticipat, va cuprinde:

a) Jurnalul pentru vânzări, Jurnalul pentru cumpărări și, după caz, Borderoul de vânzare (încasare) și Borderoul cuprinzând operațiunile asimilate livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, potrivit legii;

b) documentele prevăzute la art. 24 alin. (1) din lege și la art. 62 din norme, pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată deductibile aferente achizițiilor de bunuri și/sau servicii;

c) documentele prevăzute la art. 29 lit. B din lege, pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată colectate aferente livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate.

d) documentele prevăzute prin norme pentru justificarea regimului de scutire cu drept de deducere, în funcție de natura operațiunilor,...

e) lista cuprinzând facturile neachitate furnizorilor și/sau prestatorilor din țară, care trebuie să cuprindă: numărul și data facturilor, denumirea furnizorilor/prestatorilor, codul fiscal, suma neachitată și taxa pe valoarea adăugată aferentă.(...)

(4) Documentația prevăzută la alin. (1), cu excepția listei cuprinzând facturile neachitate furnizorilor și/sau prestatorilor în cazul rambursărilor cu control ulterior, nu se depune la organele fiscale teritoriale. Documentația trebuie să se afle la sediul persoanei impozabile care solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată și va fi pusă în mod obligatoriu la dispoziție organelor de control fiscal în vederea verificării.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că soluționarea cererilor de rambursare a T.V.A. nu se poate efectua decât în urma verificării documentelor prevăzute la art. 3 alin. (1) din Ordinul nr. 1006 / 2002 documente ce nu sunt anexate la dosarul cauzei, D.G.F.P. a jud. X nu se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a T.V.A., și implicit asupra T.V.A. de rambursat.

Urmează ca- în conformitate cu prevederile art. 185 alin. (3) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală , potrivit căruia: "*Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare*" - să se desființeze capitolul referitor la taxa pe valoarea adăugată, și la impozitul pe venitul microintreprinderilor în vederea refacerii acestuia, conform prevederilor legale.

Prin noul act de control se vor analiza și celelalte argumente ale societății privind aceste capete de cerere, inclusiv procesele verbale de custodie și contractele de depozitare, în vederea stabilirii legalității operațiunilor efectuate de petentă.

2) Referitor la constatările făcute cu privire la modul de derulare a circuitelor de compensare - Direcția generală a finanțelor publice - este investită să se pronunțe asupra acestora, în condițiile în care organele fiscale nu au dispus măsuri cu privire la aceste constatări, iar în conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 13 / 2001 privind soluționarea contestațiilor, obiectul contestațiilor îl formulează sumele și măsurile dispuse prin actele de control sau de impunere încheiate de organele de control din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

În fapt, prin procesul verbal încheiat organele de control au făcut constatări cu privire la modul de respectare a prevederilor O.G. nr. 77 / 1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată, cu modificările și completările ulterioare - respectiv au reținut că societatea nu avea datorii și creanțe reciproce certe cu agenții economici participanți în cadrul circuitelor de compensare, la data încheierii proceselor verbale de compensare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține faptul că aceste constatări ale organelor de control, analizate la capitolul " Alte

aspecte” și contestate de petentă nu sunt urmate de măsuri și sume dispuse în sarcina societății.

În drept art. 1 alin. (1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/ 2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin acte de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, act normativ în vigoare la data depunerii contestației- stipulează că :*“(1) Contestațiile formulate în condițiile prezentei ordonanțe de urgență sunt căi administrative de atac prin care se solicită diminuarea sau anularea, după caz, a impozitelor, taxelor, datoriei vamale, contribuțiilor la fondurile speciale, a majorărilor de întârziere sau a penalităților ori a altor sume constatate și aplicate, precum și a altor măsuri dispuse de organele Ministerului Finanțelor Publice abilitate, potrivit legii, să efectueze acte de control sau de impunere .”*

În consecință, se reține că, în conformitate cu prevederile art. 1 din O.U.G. nr. 13 / 2001, astfel cum au fost explicitate prin normele metodologice date în aplicare, fac obiectul căii administrative de atac măsurile dispuse de organele de control, și implicit constatările reprezentând motivele de fapt și de drept pe baza cărora au fost dispuse măsurile, întrucât procesul verbal este susceptibil de a fi pus în executare numai în ceea ce privește sumele stabilite și măsurile dispuse de organele de control.

Din analiza constatărilor cuprinse în procesul verbal de control în raport de măsurile stabilite, se reține neconcretizarea constatărilor în măsuri sau sume stabilite în sarcina contestatoarei, împotriva cărora aceasta să aibă dreptul la contestație.

Ca urmare, având în vedere prevederile art. 1 din O.U.G. nr. 13 / 2001 privind soluționarea contestațiilor, și pentru considerentele reținute urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere, ca fiind fără obiect.

Pentru considerentele prezentate în cuprinsul deciziei și în temeiul prevederilor art. 179 și art. 185 alin. (3) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală s-a decis:

1) Desființarea procesului verbal pentru partea privind taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venitul microintreprinderilor -cu dobânzi și penalități aferente, urmând a se încheia un nou act de control pentru aceeași perioadă și aceleași impozite , conform celor reținute prin decizia emisa.

2) Respingerea ca fiind fără obiect, a contestației depuse împotriva constatărilor privind compensarea unor datorii și creanțe reciproce între societate și diverși agenți economici.