



DECIZIA nr. 109/2008

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. "X" S.R.L.**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspecție Fiscala Cluj
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud.Cluj

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/...07.2008, de catre Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca- Structura de Administrare-Inspecție Fiscala (organ fiscal in arondarea caruia se afla petenta si caruia Activitatea de Inspecție Fiscala Cluj i-a transmis contestatia pentru completarea dosarului cauzei), asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...05.2008.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala partiala intocmit la data de ...05.2008 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca si inregistrat sub nr. -/...05.2008, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus, prin care au fost mentinute in sarcina contestatoarei obligatii suplimentare in suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si accesoriile aferente, la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

- "y" lei impozit pe profit
- "y" lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
- "y" lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
- "y" lei taxa pe valoarea adaugata
- "y" lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata
- "y" lei penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...05.2008, intocmita la data de ...05.2008, a fost comunicata petentei la data de ...06.2008 (potrivit datei inscrise pe actul administrativ fiscal atacat, confirmata cu semnatura reprezentantului societatii si stampila unitatii), iar contestatia depusa la Activitatea de Inspecție Fiscala din cadrul D.G.F.P. Cluj la data de ...06.2008, fiind inregistrata sub nr. -/...06.2008.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206, alin. (1) si art. 209, alin. (1), lit. a) din

Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de S.C. "X" S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca.

I. Petenta, contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa in suma totala de "y" lei, solicitand anulara Raportului de inspectie fiscala partiala nr. -/...05.2008, a Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...05.2008 si efectuarea unei noi inspectii fiscale.

In sustinerea solicitarilor sale contestatoarea invoca urmatoarele aspecte:

- in luna ianuarie 2008 la societate s-a efectuat un raport de expertiza extrajudiciara de catre expert contabil T I D, din care rezulta ca in perioada ...10.2000-...07.2005 societatea a inregistrat venituri mai mari decat cele stabilite de Garda Financiara Cluj cu suma de "y" lei ROL ("y" lei RON), pe care petenta le considera ca au fost inregistrate gresit in evidenta contabila si cu toate acestea este acuzata de neanregistrarea veniturilor.

- cu toate ca Garda Financiara a trimis la D.G.F.P Cluj nota de constatare si borderourile de incasari zilnice pe care aceasta le-a considerat ca fiind reale si pe baza carora si-au formulat acuzatiile impotriva societatii, in nici unul din Rapoartele de Inspectie Fiscala nu s-au comparat sumele din aceste borderouri cu veniturile inregistrate in balantele de verificare ale societatii.

- noi credem ca daca se facea aceasta verificare de catre organele de control nu se ajungea la concluziile eronate prezentate in raportul de inspectie fiscala cu privire la veniturile societatii, se constata ca aceste venituri in suma de "y" lei ROL au fost gresit inregistrate in evidenta contabila si ca veniturile totale ar trebui diminuate cu acesesta suma, motiv pentru care este necesara o a treia inspectie fiscala care sa lamureasca aceste aspecte.

- prin Nota de constatare nr. -/...09.2005 comisarii Garzii Financiare analizand doar registrul de vanzari si borderorile de incasari, au ajuns la concluzia ca societatea a creat un prejudiciu in suma de "y" lei, retinand ca societatea a inregistrat in evidenta contabila doar numerarul faptic mentionat in Borderoul de incasari respectiv diferenta dintre incasarile efectuate si platile ocazionale, fara insa ca acestia sa aiba in vedere balantele de verificare care le-au fost predate in perioada controlului in baza Procesului Verbal de ridicare documente din ...05.2005 in care erau cuprinse si sumele aferente platilor ocazionale inregistrate pe baza de note contabile.

- organele de inspectie fiscala nu au verificat ca societatea a inregistrat de doua ori unele venituri, prin notele contabile (cont 462=707) si ulterior prin casa (5311), fapt care a determinat ca veniturile inregistrate in evidenta contabila sa fie mai mari decat cele reale.

- in ceea ce priveste facturile emise de catre S.C. H E S.R.L. si S.C. G I S.R.L., subliniem ca aceste facturi au fost gresit intocmite de catre societatile emitente si au fost anulate de catre acestea.

- in legatura cu obligatiile suplimentare stabilite prin Decizia de impunere atacata consideram ca nu sunt reale intrucat in perioada octombrie 2000-mai 2002 s-a aplicat prorata la toate sumele inregistrate in contul 4426, diminuandu-se si taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de marfa, ceea ce este o gresala a autorilor Raportului de inspectie fiscala.

II. Prin DECIZIA DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...05.2008 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca, sunt mentinute in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare in suma totala de “y” lei, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, obligatii mentinute ca datorate bugetului de stat in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala partiala intocmit la data de ...05.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...05.2008.

Raportul de inspectie fiscala mentionat mai sus a fost intocmit in urma reverificarii efectuate la S.C. "X" S.R.L. cu sediul in mun. Cluj- Napoca, intrucat prin Decizia nr. -/...03.2008 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj pentru solutionarea contestatiei formulata de societate impotriva Deciziei de impunere nr. -/...12.2007, s-a dispus desfiintarea acestei decizii pentru suma de “y” lei, pe considerentul ca petenta a depus in faza de solutionare a contestatiei documente noi care nu au fost analizate de catre organele de inspectie fiscala.

Reverificarea perioadei mentionate mai sus pentru aceste obligatii fiscale a fost dispusa pentru ca organul de inspectie fiscala sa aiba posibilitatea de a se pronunta asupra corectitudinii intocmirii documentelor prezentate si indeplinirii conditiilor de documente justificative de catre acestea (facturi fiscale, dispozitii de plata), precum si de a stabili aportul serviciilor cuprinse in acestea la realizarea operatiunilor taxabile ale societatii, urmand ca organele de inspectie fiscala sa intocmeasca o noua decizie de impunere pentru aceleasi tipuri de impozite si pentru aceiasi perioada, respectiv ...10.2000- ...12.2005.

In urma reverificarii efectuate in perioada ...04.2008-...05.2008 si a controalelor incrucisate efectuate la S.C. H E S.R.L. Cluj-Napoca, respectiv S.C. G I S.R.L. Cluj-Napoca, societati care au emis facturile fiscale depuse de petenta in faza de solutionare a contestatiei precedente, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea nu au fost inregistrate in evidenta contabila a societatilor emitente si ca blocurile din care proveneau au fost achizitionate la o data ulterioara datelor inscrise pe acestea ca fiind data emiterii lor, motiv pentru care acestea nu au fost considerate ca fiind documente justificative care sa influenteze cuantumul obligatiilor fiscale stabilite in sarcina agentului economic. Prin urmare s-au mentinut ca datorate bugetului de stat obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin decizia de impunere anterioara.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca contestatoarea datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata suplimentare mentinute in sarcina sa prin Decizia de impunere nr. -/...05.2008, in conditiile in care in urma analizei documentelor fiscale depuse de catre petenta cu ocazia solutionarii contestatiei anterioare, care au condus la desfiintarea actului administrativ fiscal anterior, s-a constatat ca acestea nu reprezinta documente justificative care reflecta operatiuni economice reale si care sa influenteze cuantumul acestora.

In fapt, prin Decizia nr. -/...03.2008 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj pentru solutionarea contestatiei formulata de societate impotriva Deciziei de impunere nr. -/...12.2007, s-a dispus desfiintarea acestei decizii pentru suma de “y” lei aferenta surselor impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, urmand ca organele de inspectie fiscala sa intocmeasca o noua decizie de impunere pentru aceleasi tipuri de impozite si pentru aceiasi perioada, respectiv ...10.2000- ...12.2005.

Desfiintarea Deciziei de impunere nr. -/...12.2007 a fost dispusa de catre Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj pentru a da posibilitate organului de inspectie fiscala sa se pronunte asupra corectitudinii intocmirii si indeplinirii conditiilor de documente justificative pentru un numar de 60 facturi fiscale emise de catre S.C. H E S.R.L. Cluj-Napoca si S.C. G I S.R.L. Cluj-Napoca depuse de catre petenta doar in faza de solutionare a contestatiei, precum si de a stabili aportul serviciilor cuprinse in acestea la realizarea operatiunilor taxabile ale societatii, documente care potrivit sustinerilor contestatoarei nu au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii si prin urmare nu au fost avute in vedere la stabilirea obligatiilor fiscale retinute suplimentar in sarcina sa.

De asemenea, organul de inspectie fiscala trebuia sa se pronunte si asupra oportunitatii inregistrarii pe cheltuieli a sumelor aferente contractelor de inchiriere inregistrate de d-l B M la organul fiscal sub nr. -/...10.2005 si nr. -/...12.2005 pentru inchirierea in favoarea societatii a unor autoturisme, respectiv contractul nr. -/...10.2005 pentru inchirierea unui spatiu ca sediu al societatii, sume care nu au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii.

Petenta contesta in totalitate obligatiile de plata mentionate mai sus, retinute in continuare ca datorate bugetului de stat in urma verificarilor efectuate in baza masurilor dispuse prin Decizia nr. -/...03.2008, invocand faptul ca organul de inspectie fiscala a stabilit aceste obligatii fara a avea in vedere ca in evidenta contabila a societatii au fost inregistrate eronat la venituri suma de “y” lei RON (“y” lei ROL) care a fost inregistrata de doua ori, precum si a faptului ca prorata stabilita de organul fiscal pentru perioada octombrie 2000-mai 2002 a fost aplicata in mod eronat la toata valoarea inregistrata in contul 4426, fara a avea in vedere taxa pe valoarea adaugata aferenta cumpararilor de marfuri destinate revanzarii.

1. Cu privire la analiza motivelor pentru care s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere anterioara.

Asa cum s-a aratat mai sus, prin Decizia nr. -/...03.2008 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj pentru solutionarea contestatiei formulata de societate impotriva Deciziei de impunere nr. -/...12.2007 s-a dispus desfiintarea acestei decizii, intrucat prin contestatia formulata anterior petenta solicita diminuarea obligatiilor de plata stabilite suplimentar in sarcina sa, pe considerentul ca la verificarea efectuata de organele de inspectie fiscala nu s-au fost avute in vedere toate documentele pe care societatea le detinea, fara a justifica in vreun fel motivul pentru care nu au fost prezentate organului de inspectie fiscala, mentionand doar ca din vina contabilei societatii acestea nu au fost inregistrate in evidenta contabila.

In acest sens petenta depune la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. -/...12.2007, un numar de 5 anexe numerotate de la 1 la 6 (fara anexa 4) in care prezinta situatiile facturilor fiscale care fac obiectul solicitarii de diminuare a

obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa, fara insa a prezenta si copiile acestor documente care sa justifice realitatea solicitarii sale.

Prin adresa de completare a contestatiei inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj sub nr. -/...02.2008, societatea depune copii ale documentelor la care face referire, dupa cum urmeaza:

- documentele mentionate in anexa 1 care cuprinde un numar de 21 facturi fiscale in suma totala de "y" lei RON ("y" lei ROL), din care T.V.A in suma de "y" lei RON ("y" lei ROL), emise de S.C. G I S.R.L. Cluj-Napoca pentru perioada ...12.2002-...06.2005 si care au ca obiect "*CV utilizare auto skoda fabia, conform contract*".

- anexele 2 si 3 la contestatie cuprind un numar de 8 Dispozitii de plata prin care societatea face dovada achitarii catre d-l B M a contravalorii chiriei in suma totala de "y" lei RON pentru utilizarea autoturismelor nr. CJ-, respectiv nr. CJ- si a chiriei pentru imobilul situat in Cluj-Napoca, pus la dispozitia societatii ca sediul de firma.

- anexele nr. 5 si 6 inlocuite ulterior prin anexa 5A cuprinde un numar de 39 facturi fiscale in suma totala de "y" lei RON ("y" lei ROL), din care taxa pe valoarea adaugata in suma totala de "y" lei RON ("y" lei ROL) emise de catre S.C. H E S.R.L. Cluj-Napoca, aferente "*chiriei auto*" si "*chiriei chiosc*" pentru perioada ...09.2002-...12.2005.

Asa cum s-a aratat si in cuprinsul Deciziei nr. -/...03.2008 prin care s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere nr. -/...12.2007, este retinut faptul ca prin modul de prezentare a acestor anexe, contestatoarea dovedeste o mare inconsecventa, care nu face decat sa ridice serioase semne de intrebare in ceea ce priveste realitatea si corectitudinea sustinerilor petentei.

Ca urmare a masurilor dispuse prin Decizia nr. -/...03.2008 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj, organul de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca procedeaza la analiza documentelor depuse de agentul economic in sustinerea contestatiei, prin efectuarea unor controale incrucisate la S.C. G I S.R.L. Cluj-Napoca si S.C. H E S.R.L. Cluj-Napoca, societati emitente ale facturilor fiscale invocate de contestatoare.

Potrivit Raportului de Inspectie fiscala intocmit la data de ...05.2008 si care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. -/...05.2008 se retine ca in urma verificarilor incrucisate efectuate la societatile mentionate, organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

- referitor la relatia petentei cu S.C. G I S.R.L. Cluj-Napoca.

Prin contestatia formulata de petenta impotriva Deciziei de impunere nr. -/...12.2007 se sustine faptul ca detine un numar de 21 facturi fiscale emise de S.C. G I S.R.L. Cluj-Napoca aferente perioadei ...12.2002-...06.2005 care nu au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii si nu au fost avute in vedere la stabilirea obligatiilor fiscale. Acest fapt a impus efectuarea unui control incrucisat la cele doua societati cu atat mai mult cu cat intre aceste societati participante la aceste operatiuni economice exista legaturi de dependenta, in sensul ca d-l B R M este administrator si asociat la S.C. G I S.R.L. Cluj-Napoca si administrator in perioada verificata la S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca.

In urma inspectiei fiscale efectuate a rezultat ca aceste facturi fiscale nu au fost inregistrate nici in evidenta contabila a societatii emitente (S.C. G I S.R.L.

Cluj-Napoca), iar blocurile din care au fost emise sunt achizitionate la data de ..07.2005, **data ulterioara** datelor la care se sustine ca au emise (perioada ...12.2002-...06.2005). De asemenea s-a constatat ca pentru anul 2002 a fost emisa factura fiscala nr. -/...12.2002 in valoare de “y” lei ROL, desi blocul de facturi din care a fost emisa aceasta factura a fost achizitionat de catre cealalta societate din grup, respectiv S.C. H E S.R.L. Cluj-Napoca.

- referitor la relatia petentei cu S.C. H E S.R.L. Cluj-Napoca

A fost invocat de catre administratorul petentei faptul ca societatea contestatoare detine un numar de 39 facturi fiscale (initial sustinea ca sunt 55 facturi fiscale) emise de catre S.C. H E S.R.L. Cluj-Napoca aferente perioadei ...09.2002-...12.2005 care nu au fost inregistrate in evidenta contabila a S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca. Ca urmare controlului fiscal incrucisat efectuat la cele doua societati a rezultat ca aceste facturi fiscale nu au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii emitente, iar blocurile de facturi din care au fost emise aceste facturi fiscale au fost achizitionate la data de ...10.2005, **data ulterioara** datelor la care se sustine ca au fost emise cele mai multe facturi (perioada ...09.2002-...12.2005).

Din Nota explicativa data de d-l B R M se retine ca acesta recunoaste ca a intocmit facturile fiscale emise de catre S.C. G I S.R.L. Cluj-Napoca si S.C. H E S.R.L. Cluj-Napoca pentru S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca, iar la intrebarea organului de inspectie fiscala in legatura cu intocmirea documentelor pe formulare achizitionate la o data ulterioara emiterii lor, acesta a raspuns ca *“Nu am cunoscut anul achizitiei facturilor, dar precizez ca erau facturi din 2002 si pana in 2005”*.

Din cele prezentate mai sus se constata ca facturile fiscale invocate de catre petenta in contestatia anterioara si care au constituit unul din motivele pentru care Decizia de impunere nr. -/...12.2007 a fost desfiintata, au fost emise de catre d-l B R M in numele celor doua societati doar cu scopul de a diminua obligatiile fiscale ce revin societatii contestatoare, fara ca acestea sa reflecte operatiuni economice reale, cu atat mai mult cu cat ele nu au fost reflectate in evidenta contabila a S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca la momentul pentru care au fost emise, sustinandu-se doar ca nu au fost inregistrate din vina contabilei societatii.

Nu lipsita de importanta este faptul ca prin contestatia supusa prezentei analize petenta mentioneaza ca *“in ceea ce priveste facturile emise de catre S.C. Hit Euro S.R.L. Cluj-Napoca si S.C. Goba International S.R.L. Cluj-Napoca, **subliniem ca aceste facturi au fost gresit intocmite de catre societatile amintite si au fost anulate de catre acestea**”*, fara a avea in vedere ca d-l B R M are implicatii in toate cele trei societati si ca este persoana care a intocmit facturile fiscale.

In drept se constata ca au fost incalcate prevederile art. 6, alin. (1) din Legea nr. 82/24.12.1991 (legea contabilitatii) republicata unde se precizeaza ca :

“ART. 6 (1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”.

Ori in situatia analizata se retine ca pentru operatiuni economice pretinse a se fi derulat in perioada ...09.2002-...12.2005 au fost intocmite documente justificative pe formulare achizitionate la o data ulterioara datelor la care se sustine a se fi derulat operatiunile economice cuprinse in acestea, ceea ce face ca organul fiscal sa constate ca

aceste operatiuni economice nu sunt reale si pe cale de consecinta nu pot avea influenta asupra obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina petentei.

In legatura cu dispozitiile de plata reprezentand contravaloarea chiriei auto si a chiriei pentru spatiul destinat sediului firmei, mentionam ca prin inregistrarea acestora s-ar stinge obligatia contractuala dintre d-l B R M si petenta, iar documentele in baza carora puteau fi inregistrate aceste cheltuieli care afecteaza rezultatele financiare sunt contractele de inchiriere incheiate intre partile participante.

Referitor la faptul ca documentele privind contravaloarea chiriei auto si a chiriei pentru spatiu, care au fost prezentate ulterior de catre administratorul societatii S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca si care nu au fost inregistrate in contabilitate "*din vina contabilei societatii*" asa cum se mentioneaza in precizarea depusa la contestatie, aceasta nu poate fi luata in considerare si nu poate avea efect retroactiv, intrucat potrivit dispozitiilor pct. 63 din O.M.F.P. nr. 1752/15.11.2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, referitor la corectarea erorilor contabile, se precizeaza urmatoarele:

"(1) Corectarea erorilor constatate in contabilitate se efectueaza pe seama rezultatului reportat".

De asemenea, la alin. 2 si 4 al aceluiasi pct. 63 din actul normativ mentionat mai sus se precizeaza ca:

"(2) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni si declaratii eronate cuprinse in situatiile financiare ale entitatii pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultand din greseala de a utiliza, sau de a nu utiliza, informatii credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situatiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obtinute in mod rezonabil si luate in considerare la intocmirea si prezentarea acelor situatii financiare.

Astfel de erori includ efectele greselilor matematice, greselilor de aplicare a politicilor contabile, ignorarii sau interpretarii gresite a evenimentelor si fraudelor. [...].

(4) Corectarea erorilor aferente exercitiilor financiare precedente nu determina modificarea situatiilor financiare ale acelor exercitii".

Din continutul prevederilor legale mentionate mai sus rezulta ca erorile materiale se corecteaza pe seama rezultatului reportat si ca nu determina modificarea situatiilor financiare ale acelor exercitii financiare.

Avand in vedere ca perioada supusa inspectiei fiscale a fost pana la data de ...12.2005, se constata ca pentru inspectia fiscala nu este relevant pentru stabilirea obligatiilor fiscale faptul ca in anul 2008 au fost identificate unele asa-zise erori materiale si chiar admitand ca exista unele erori materiale, depistarea lor in anul 2008, nu poate sa influenteze perioada verificata.

Pentru considerentele mentionate mai sus, organul de solutionare a contestatiei constata ca motivele invocate de catre petenta in contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr. -/...12.2007 si care au constituit motivele pentru desfintarea actului administrativ atacat, nu s-au dovedit justificate cu ocazia inspectiei fiscale dispusa prin Decizia de solutionare a contestatiei nr. -/...03.2008 si ca mentinerea in continuare a

obligatiilor de plata stabilite in sarcina agentului economic este corecta si legala, motiv pentru care contestatia formulata de petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata.

2. Cu privire la motivul invocat de petenta potrivit careia societatea a inregistrat in evidenta contabila venituri mai mari decat cele reale cu suma "y" lei RON ("y" lei ROL), se poate arata ca acest aspect a fost invocat de catre agentul economic si in contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. -/...12.2007.

Asa cum rezulta din continutul Deciziei nr. -/...03.2008 privind solutionarea contestatiei depusa de petenta sub nr. -/...01.2008, acest aspect a fost analizat in cuprinsul pct. III.2, potrivit careia organul de solutionare a contestatiei a constatat ca este neantemeiat si prin urmare a fost respins, masura pe care o mentine in continuare.

Pentru o mai buna intelegere a motivelor pentru care a fost dispusa masura luata prin decizia mentionata mai sus, reiteram o parte din considerentele cuprinse in Decizia nr. -/...03.2008 aratand ca din cercetarile efectuate asupra documentelor si actelor contabile puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala rezulta ca societatea intocmeste zilnic "Borderouri de incasari" in care se consemneaza si centralizeaza vanzarile efectuate prin fiecare chiosc de presa, documente care mai cuprind si unele plati efectuate ocazional de catre angajatii societatii, precum si salariile platite acestora.

Societatea a inregistrat in evidenta contabila aferenta fiecarei zile doar numerarul faptic predat la caserie, respectiv diferenta dintre incasarile efectiv realizate si platile ocazionale mentionate in "Borderoul de vanzari", procedand in acest fel la denaturarea veniturilor realizate.

Pentru diferentele zilnice dintre incasarile conform borderourilor si cele inregistrate in jurnalul de vanzari stabilite prin Nota de constatare incheiata la data de ...09.2005 de catre comisari din cadrul Garzii Financiare, agentul economic a intocmit monetare fara regim special (nerespectand prevederile H.G. nr. 831/1997), care au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii, cumulat la sfarsitul fiecarei luni, chiar daca monetarele au fost intocmite pentru fiecare zi, prin inregistrările contabile 462=707 si 462=4427, iar in jurnalele de vanzari au fost preluate in ultima zi a fiecarei luni in baza notei contabile.

In realitate vanzarile cu amanuntul a ziarelor, revistelor si cartilor direct catre populatie se inregistreaza in contabilitate utilizand contul 5311 "Casa" in corespondenta cu contul 707 "Venituri din vanzarea marfurilor" si contul 4427 "Taxa pe valoarea adaugata", neputand fi utilizat contul 462 "Creditori diversi", deoarece incasarea are loc in momentul vanzarii. Mentionam ca incasarile trebuiau sa fie evidentiata in contabilitate zilnic pe baza monetarelor cu regim special intocmite pe fiecare chiosc in parte si nu cumulat la sfarsitul lunii.

Ori, potrivit notei explicative data de contabila societatii, anexata la Nota de constatare nr. ... din ...09.2005 intocmita de catre comisarii Garzii Financiare, se precizeaza ca *"in registru de casa inregistrez suma factica, **adica numerarul colectat si predat de cei trei soferi ai societatii.** Acestea sunt sumele de bani factici, pentru sumele care sunt scazute din total de multe ori nu sunt documente justificative; toate aceste diferente urmand a se clarifica la sfarsitul lunii sau in cazul in care vanzatorii se imprumuta cu anumite sume diferentele se clarifica intr-o perioada mai indelungata"*.

Prin acest mod de inregistrare a veniturilor au fost incalcate:

- reglementarile legale cu privire la utilizarea formularelor cu regim special, utilizand monedare fara regim special,

- reglementarile legale cu privire la intocmirea si depunerea declaratiilor, agentul economic depunand deconturile de T.V.A., declaratia privind obligatiile de plata la bugetul de stat si declaratia privind impozitul pe profit aferente perioadei verificate doar in anul 2007,

- reglementarile legale cu privire la intocmirea registrelor contabile prin neevidentierea zilnica a incasarilor in registru de casa si in conturile contabile corespunzatoare.

De mentionat este faptul ca fata de cele aratate, stabilirea obligatiilor de plata suplimentare prin Decizia de impunere nr. -/...12.2007 si mentinute prin Decizia de impunere nr. -/...05.2008 s-a efectuat pornind de la veniturile inregistrate in balantele de verificare puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre agentul economic si care se regasesc in anexa la Raportul de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia veniturile inregistrate in evidenta contabila sunt mai mari decat cele reale, se retine ca in situatia in care aceasta afirmatie este adevarata ea se datoreaza in exclusivitate erorilor societatii pe care trebuie **sa le probeze cu documente justificative care sa sustina realitatea afirmatiilor sale**, fapt care nu a fost indeplinit nici cu ocazia prezentei contestatii.

In conditiile aratate, organul de solutionare a contestatiei constata ca solicitarea petentei privind efectuarea unei noi inspectii care sa lamureasca aceste aspecte nu se justifica, atat prin faptul ca aceste afirmatii ale petentei nu sunt sustinute cu documente, cat si prin faptul ca pe parcursul derularii inspectiilor fiscale agentul economic face afirmatii care ulterior se dovedesc a fi nereale, asa cum s-a intamplat cu ocazia depunerii contestatiei inregistrate la organul fiscal sub nr. -/...01.2008.

3. Referitor la modul de stabilire a T.V.A. deductibil in functie de prorata, fata de care societatea precizeaza ca “a fost aplicata eronat prorata la intreg contul 4426, prin aceasta diminuandu-se T.V.A. de pe marfa” precizam urmatoarele:

In perioada ...10.2000-...12.2003 agentul economic nu a calculat si nu a aplicat prorata in conditiile in care a realizat atat vanzari cu amanuntul a ziarelor si revistelor, activitate taxabila cu cota de 19% T.V.A., cat si comert cu marfuri scutite de T.V.A. fara drept de deducere (carti) prevazute la art. 6 lit. k)4 din O.U.G. Nr. 17/14.03.2000 privind taxa pe valoarea adaugata, asa cum rezulta din jurnalul de cumparari si din contul de venituri din vanzarea marfurilor, corelat cu contul de T.V.A. colectata.

Situatia privind modul de aplicare a proratai de catre organele de inspectie fiscala este redat in anexa 2 la Raportul de inspectie fiscala, din care rezulta ca prin aplicarea proratai pentru perioada mentionata mai sus, s-a respins dreptul de deducere pentru suma totala de “y” lei RON (“y” lei ROL), din care pentru perioada octombrie 2000-mai 2002 (contestata de petenta), suma pentru care s-a respins dreptul de deducere este de “y” lei RON (“y” lei ROL), defalcata astfel:

- “y” lei aferenta perioadei octombrie-decembrie 2000
- “y” lei aferenta perioadei ianuarie-decembrie 2001
- “y” lei aferenta perioadei ianuarie-mai 2002

De mentionat este faptul ca organul de inspectie fiscala a stabilit o prorata de 92,17% pentru perioada octombrie-decembrie 2000, o prorata de 95,94% pentru anul

2001 si o prorata de 93,62% pentru anul 2002, cu care societatea avea obligatia sa isi ajusteze dreptul de deducere a T.V.A. aferent aprovizionarilor in raport cu participarea bunurilor si serviciilor achizitionate la realizarea operatiunilor cu drept de deducere.

Petenta contesta faptul ca pentru perioada octombrie 2000-mai 2002 a fost aplicata prorata la intreaga valoare inscrisa in contul 4426, in care era cuprinsa si taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de marfuri destinate revanzarii.

Din continutul documentelor aflate la dosarul cauzei se retine ca pentru perioada ...10.2000-...05.2002 agentul economic a intocmit un singur jurnal de cumparari in care a fost inscrisa taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu bunurile si serviciile achizitionate, considerate de societate ca fiind aferente in totalitate realizarii de operatiuni impozabile cu drept de deducere, fara a avea in vedere faptul ca taxa aferenta unor cheltuieli era destinata atat realizarii de operatiuni impozabile cat si operatiunilor scutite de T.V.A. fara drept de deducere.

Avand in vedere cele de mai sus si asa cum rezulta din constatările organelor de inspectie fiscala, bunurile si serviciile achizitionate de societate in perioada ...10.2000-...05.2002 au fost destinate atat operatiunilor de vanzare cu amanuntul a ziarelor si revistelor, activitate taxabila cu cota de T.V.A. de 19%, cat si vanzarii de marfuri scutite de T.V.A. fara drept de deducere (carti) prevazuta la art. 6 lit. k)4 din O.U.G. nr. 17/2000, societatea deducand astfel in totalitate taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate.

In drept, prevederile art. 20 din O.U.G. Nr. 17/14.03.2000 privind taxa pe valoarea adaugata, referitor la dreptul de deducere, se precizeaza:

“Contribuabilii care folosesc pentru nevoile firmei bunuri si servicii achizitionate au dreptul sa deduca integral taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor, numai daca sunt destinate realizarii operatiunilor prevazute la art. 18.

In situatia in care acestia realizeaza atat operatiuni prevazute la art. 18, cat si alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, dreptul de deducere se determina in raport cu participarea bunurilor si/sau serviciilor respective la realizarea operatiunilor prevazute la art. 18”.

De asemenea, la pct. 10.16 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin H.G. nr. 401/19.05.2000, se stipuleaza urmatoarele:

“In situatia in care un contribuabil inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata realizeaza atat operatiuni cu drept de deducere, cat si operatiuni fara drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente aprovizionarilor, dreptul de deducere se determina potrivit art. 20 din ordonanta de urgenta, in raport cu participarea bunurilor si serviciilor achizitionate la realizarea operatiunilor cu drept de deducere.

Gradul de participare a bunurilor si a serviciilor la realizarea operatiunilor cu drept de deducere se determina pe baza de pro rata rezultata ca raport intre contravaloarea bunurilor livrate si a serviciilor prestate cu drept de deducere si totalul operatiunilor realizate, indiferent de sursa de finantare. Taxa pe valoarea adaugata deductibila se determina prin aplicarea pro rata astfel obtinuta asupra sumei taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor achizitionate.

Taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor cumparate in vederea revanzarii ca atare nu se supune recalcularii prevazute la alineatul precedent, in acest caz aplicandu-se criteriile specifice de exercitare a dreptului de deducere. Acestea vor fi evidentiata separat intr-un registru pentru cumparari si se vor prelua in decontul de taxa pe valoarea adaugata la rubrica "Cumparari supuse criteriilor specifice de exercitare a dreptului de deducere. Taxa respectiva se deduce integral, cu conditia respectarii prevederilor art. 19 din ordonanta de urgenta".

Potrivit prevederilor art. 25, lit. C (a) din O.U.G. Nr. 17/14.03.2000 privind taxa pe valoarea adaugata, referitoare la obligatiile agentilor economici cu privire la evidenta operatiunilor economice, se arata ca:

"C. Cu privire la evidenta operatiunilor:

a) sa tina evidenta contabila potrivit legii, care sa le permita sa determine baza de impozitare si taxa pe valoarea adaugata facturata pentru livrarile si/sau prestarile de servicii efectuate, precum si cea deductibila aferenta intrarilor. [...].

Contribuabilii care realizeaza operatiuni impozabile au obligatia sa asigure conditiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informatiilor si conducerea evidentelor prevazute de reglementarile in domeniul taxei pe valoarea adaugata".

Avand in vedere cele retinute mai sus si prevederile legale anterior precizate, se retine ca pentru perioada ...10.2000-...05.2002 societatea avea obligatia sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor in raport cu participarea bunurilor si serviciilor respective la realizarea operatiunilor supuse taxei pe valoarea adaugata, respectiv prin utilizarea proratai ce urma sa fie aplicata asupra T.V.A. aferenta achizitiilor de bunuri si servicii efectuate in perioada mentionata, evidentiata in jurnalele pentru cumparari si deconturile de T.V.A.

Din continutul prevederilor legale citate mai sus se retine ca **pentru T.V.A. aferenta bunurilor cumparate in vederea revanzarii ca atare**, se aplica criteriile specifice de exercitare a dreptului de deducere, in sensul ca T.V.A. nu se supune recalcularii prin aplicarea proratai cu conditia ca evidenta acestor cumparari de bunuri sa fie condusa separat, astfel incat sa poata fi delimitata de taxa aferenta altor achizitii.

Intrucat societatea nu a condus o evidenta separata intr-un registru de cumparari a bunurilor cumparate in vederea revanzarii si nu a fost condusa o evidenta separata a gestiunii de bunuri achizitionate potrivit destinatiei acestora (operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere), organul de inspectie fiscala a procedat in mod legal si corect la aplicarea proratai asupra intregii valori inscrise in contul 4426 "T.V.A. deductibila", pentru perioada ...10.2000-...05.2002.

De mentionat este si faptul ca pentru perioada supusa verificarii agentul economic nu a depus deconturile de taxa pe valoarea adaugata la termenele prevazute de lege, acestea fiind depuse la organul fiscal teritorial doar la data de ...06.2007, respectiv la data de ...06.2007 si nu a efectuat plati in contul taxei pe valoarea adaugata datorate bugetului de stat.

In contextul celor prezentate se constata ca motivul invocat de catre petenta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei, motiv pentru care acest capat de cerere urmeaza a se respinge ca neantemeiat.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...05.2008, prin care au fost mentinute in sarcina contestatoarei obligatii fiscale suplimentare in suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si accesoriile aferente, la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

- "y" lei impozit pe profit
- "y" lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
- "y" lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
- "y" lei taxa pe valoarea adaugata
- "y" lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata
- "y" lei penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV