

DECIZIA NR.126 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în Lupeni, str. Agreement Straja, fără număr, județul Hunedoara, privind constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../...2008 referitoare la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - majorări de întârziere

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 - 207 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației depusă de SC X SRL din Lupeni.

I. Prin contestația formulată, petenta susține faptul că, taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată de către organele de inspecție fiscală este eronată, din următoarele motive:

- taxa pe valoarea adăugată declarată organului de administrare fiscală aferentă lunii ... 2008 este conformă decontului și în concordanță cu evidențele contabile din jurnalele de cumpărări și de vânzări;
- pe anul fiscal 2006 s-a modificat eronat baza impozabilă cu suma de ... lei și TVA de plată în sumă de lei, fiindcă factura fiscală nr.... din data de ...2006, este o factură anulată.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr..../...2008, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../...2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Din verificările efectuate s-a constatat că există concordanță între jurnalele de cumpărări, jurnalele de vânzări și balanțele de verificare întocmite.

Cu privire la modul de constituire și declarare a taxei pe valoarea adăugată, s-au constatat următoarele:

a) În nota de constatare bilaterală înregistrată la AFP Lupeni sub nr..../....2008, societatea figurează cu TVA de recuperat în sumă de ... lei, iar soldul TVA de recuperat din balanța încheiată de societate la data de ...2008 este de ... lei. Diferența în sumă de ... lei reprezintă TVA de plată nedeclarată organului de administrare fiscală aferentă lunii ... 2008, încălcându-se astfel prevederile art.22 și art.81 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Față de cele reținute, suma de ... lei reprezentând TVA de plată nedeclarată organului fiscal teritorial se constituie TVA suplimentară.

Cu suma de ... lei reprezentând TVA de plată, contribuabilul nu se va înregistra în evidența financiar-contabilă, decizia de impunere ținând loc de declarație pentru AFP Lupeni.

b) În anul fiscal 2006, societatea înregistrează venituri totale din vânzare de marfă și prestări servicii în sumă de ... lei pentru care colectează TVA în sumă de ... lei, conform balanței de verificare încheiată la ...2006.

Suma corectă a TVA colectată ce ar fi trebuit înregistrată, fiind în sumă de ... lei și nu suma de ... lei, rezultând astfel o diferență de TVA colectat în sumă de ... lei (... lei x 19% = ... lei), încălcându-se astfel prevederile art.134² alin.1 din Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.22 lit.b) din Codul de procedură fiscală.

Față de cele reținute, suma de ... lei se constituie în TVA de plată constatată suplimentar.

Pentru neachitarea la termenele legale a TVA de plată stabilită suplimentar, s-au calculat accesorii în sumă de ... lei aferente perioadei ...2007 –2008.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care factura fiscală în care a fost înscrisă taxa este anulată.

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au constatat că la nivelul anului fiscal 2006, societatea înregistrează venituri totale din

vânzare de marfă și prestări servicii în sumă de ... lei și **TVA colectată în sumă de ... lei**, conform balanței de verificare încheiată la2006.

Urmare celor constatate, s-a reținut că agentul economic nu a înregistrat în contabilitate **taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei** (suma corectă a **TVA colectată** ce ar fi trebuit înregistrată fiind de ... lei).

Prin contestația formulată, SC X SRL din Lupeni susține faptul că, la nivelul anului fiscal 2006, organele de inspecție fiscală în mod eronat au modificat baza impozabilă cu suma de ... lei și TVA de plată în sumă de ... lei, în condițiile în care precizează faptul că factura fiscală în cauză, nr.... din data de2006, este o factură anulată.

La dosarul cauzei este anexată factura fiscală nr..../....2006 emisă către Asistența Socială din Petroșani pentru cantitatea de porții masă caldă servită la nivelul lunii ... 2006, **anulată**, precum și factura fiscală nr..../...2006 emisă către Asistența Socială din Petroșani pentru cantitatea corectă de ... porții masă caldă servită la nivelul lunii ... 2006.

Factura fiscală nr..../...2006, anulată, a rămas înregistrată în evidența contabilă de **SC X SRL din Lupeni** numai în ceea ce privește veniturile, taxa pe valoarea adăugată nefiind înregistrată.

Deși la data inspecției fiscale s-a prezentat evidența facturilor fiscale anulate, organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea în evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturii fiscale anulate, prin aplicarea cotei standart de 19% asupra veniturilor totale din vânzare marfă și lucrări-servicii.

IN DREPT, sunt incidente prevederile Titlului VI privind Taxa pe valoarea adăugată din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare perioadei supusei cauzei, care stipulează:

Art.134 *“Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale*

(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 plătitorii 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 *“Baza de impozitare pentru operațiuni în interiorul țării*

(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 contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de** furnizor ori **prestator din partea** cumpărătorului, **beneficiarului** sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Art.150 “Plătitorii taxei pe valoarea adăugată

(1) Pentru operațiunile din interiorul țării, **plătitorii taxei pe valoarea adăugată sunt:**

a) **persoanele impozabile** înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, **pentru operațiunile taxabile realizate;**”

Art.155 “Facturile fiscale

(1) **Orice persoană impozabilă**, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, **are obligația să emită factura fiscală pentru** livrările de bunuri sau **prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar...**”

Art.160 “ Corectarea documentelor

(1) **Corectarea informațiilor înscrise în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel:**

a) **în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;...**”

Față de cele arătate mai sus și având în vedere prevederile legale citate, se reține că societatea contestatoare în calitate de prestator, corectează factura fiscală nr.../...2006 reprezentând contravaloarea servirii la nivelul lunii ... 2006, a ... porții masă caldă pentru beneficiarul Asistența Socială din Petroșani, prin anularea acesteia, factură fiscală neînregistrată în evidența contabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Ulterior, se emite factura fiscală nr.../....2006 pentru cantitatea corectă de ... porții masă caldă servită la nivelul lunii ... 2006.

În consecință, emiterea unei facturi în mod greșit și corectarea acesteia prin anulare și înlocuirea cu o factură fiscală emisă la aceeași dată, în sensul legii, nu poate să dea organului de inspecție fiscală dreptul la stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plată, din punct de vedere contabil prin repunerea în evidența contabilă, în luna ...2006, a facturii fiscale anulate în luna ... 2006.

În plus, legea prevede explicit faptul când și în ce condiții autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată de către persoanele obligate la plata acesteia, respectiv, faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data prestării de servicii, or în cauză, prin anularea facturii, contestatoarea a anulat și taxa pe valoarea adăugată în contabilitatea proprie, astfel că aceasta nu mai poate fi considerată ca datorată către bugetul de stat.

Ca urmare, se reține ca nelegală măsura dispusă de organele de inspecție fiscală, urmând a se admite contestația formulată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra constatărilor din raportul de de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu clarifică diferența de taxă pe valoarea adăugată între sumele declarate de către petentă, înscrise în evidența contabilă și cele constatate în urma inspecției fiscale și nu a uzat de toate informațiile fiscale ale petentei în determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

In fapt, în urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, agentul economic înregistrează la nivelul lunii ... 2008 o taxă pe valoarea adăugată de plată nedeclarată în sumă de ... lei, reținând faptul că, prin nota de constatare bilaterală încheiată de Administrația finanțelor publice a municipiului Lupeni sub nr..../...2008, conform fișei pe plătitor, societatea figurează cu o taxă pe valoarea adăugată de recuperat în sumă de ... lei, iar soldul taxei pe valoarea adăugată de recuperat din balanța încheiată de societate la data de2008, este de ... lei.

Având în vedere aspectele constatate, în timpul inspecției fiscale, diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, a fost constituită de către organul de inspecție fiscală ca și taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată.

Prin contestație, petenta susține faptul că, taxa pe valoarea adăugată declarată organului de administrare fiscală aferentă lunii ... 2008, este conformă decontului și în concordanță cu evidențele contabile din jurnalele de cumpărări și de vânzări.

In drept, sunt aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia se stipulează:

Art.94 “Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

...

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin.(2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

...

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;...

Art.109 "Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. In cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere."

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

102.1. "La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale."

Față de prevederile legale sus invocate se reține că inspecția fiscală are obligația de verifica **realitatea declarațiilor fiscale ale contribuabililor**, a documentelor înscrise în evidența contabilă și care au stat la baza întocmirii declarațiilor fiscale. Astfel, prin rapoartele de inspecție fiscală urmează a se menționa și preciza expres atât diferențele între declarația fiscală și documentele în baza cărora s-a întocmit declarația fiscală, precum și **diferențele de impozite și taxe între declarația fiscală și ceea ce rezultă în urma inspecției fiscale.**

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală **nu au clarificat complet și clar situația de fapt a contestatarei**, fără a rezulta constatări proprii ale inspecției fiscale din punct de vedere faptic, acestea fiind preluate din nota de constatare bilaterală încheiată de Administrația finanțelor publice a municipiului Lupeni, respectiv "sold fișa pe plătitorului la

....2008 – TVA de recuperat în sumă de ... lei, iar sold balanță la2008 – TVA de recuperate în sumă de ... lei.”

Astfel, potrivit normelor legale sus citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale** a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și limitele prevăzute de lege.

Prin urmare, ținând cont de cele precizate mai sus, Biroul de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra taxei pe valoarea adăugată și a accesoriilor acesteia, astfel că se aplică prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(3) 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.”

Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, prevede:

102.5. “In cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o alta echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

De asemenea, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează:

12.7. “Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pe cale de consecință, se impune desființarea parțială a Deciziei de impunere contestată, urmând a se reface controlul și a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

Controlul va viza strict aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute anterior.

Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite în sarcina petentei prin decizia de impunere, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar față de evidența contabilă în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capătul de cerere referitor la debitul reprezentând **taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar față de evidență în sumă de ... lei**, decizia de impunere se desființează, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principale**, decizia de impunere urmează a se desființa.

Deoarece pentru **taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar față de evidența petentei în sumă de ... lei**, contestația urmează a fi admisă, rezultă că și pentru majorările de întârziere aferente, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principale**, contestația urmează a se admite.

Intrucât organul de soluționare nu poate departaja calculul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a decis admiterea, urmează ca organele de inspecție fiscală să procedeze conform celor reținute.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Admiterea contestației formulate de SC X SRL din Lupeni pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../...2008, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată

- ... lei – majorări de întârziere aferente,

în vederea revizuirii constatrilor privind debitul și accesoriile aferente, pentru aceeași perioadă, conform celor reținute.

C.O./1ex./2008