

## **DECIZIA NR.106 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008**

**privind modul de solutionare a contestatiei formulata de S.C. X S.A. Hunedoara, inregistrata la D.G.F.P. a judetului Hunedoara, sub nr. ../2008**

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara a fost sesizata de Activitatea de inspectie fiscala asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.A.**, cu sediul in Hunedoara, str. ..., nr. ..., judetul Hunedoara.

Contestatia, a fost formulata impotriva **Deciziei de impunere nr. ../2008**, emisa de Activitatea de inspectie fiscala si se refera la suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere aferente TVA;

De asemenea, societatea comerciala contesta **masura privind diminuarea pierderii fiscale**, inregistrata la data de ....2007, cu suma de ... lei.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara, constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, art. 206 si art. 207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

### **I. Prin contestatia formulata, petenta sustine urmatoarele:**

**a)** Din eroare, societatea nu s-a inregistrat ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de ...2005, motiv pentru care organele de inspectie au determinat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma totala de ... lei asupra veniturilor obtinute in perioada ...2005 - ....2005.

La stabilirea taxei pe valoarea adaugata de plata, organele de inspectie nu au tinut seama de taxa pe valoarea adaugata deductibila inregistrata in documentele legale privind achizitiile de bunuri si servicii, inregistrate in evidenta contabila in perioada ...2005 – ...2005.

De asemenea, organele de inspectie nu au avut in vedere taxa pe valoarea adaugata aferenta stocurilor existente la data de ....2004.

b) Taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei a fost dedusa pe baza bonurilor fiscale privind achizitiile de carburanti, necesari functionarii masinilor si utilajelor aflate in dotarea societatii.

c) Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta unor regularizari, pentru care organele de inspectie nu au acordat drept de deducere, societatea comerciala sustine ca a corectat unele inregistrari eronate privind vanzarile de produse pentru care s-au aplicat masurile de simplificare. Corectiile efectuate se regasesc in notele de contabilitate existente in actele financiar - contabile.

d) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei, stabilita suplimentar, aferenta bunurilor constatate lipsa din gestiune, in suma de ...lei, societatea sustine ca, a intocmit nota de imputare catre cei vinovati precum si instiintarea de plata pentru suma respectiva.

e) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, calculata asupra avansului de la clienti, societatea mentioneaza faptul ca factura fiscala nr. .../2006 a fost anulata (societatea detine toate exemplarele facturii respective), fapt ce nu a fost luat in considerare de organele de inspectie.

Fata de cele sustinute, societatea solicita exonerarea de la plata taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei si a majorarilor de intarziere aferente, precum si anulara deciziei de impunere contestata referitoare la aceste sume.

**II. Prin raportul de inspectie fiscala, inregistrat sub nr. .../2008, care a stat la baza Deciziei de impunere nr. .. /2008, organele de inspectie fiscala, au consemnat urmatoarele:**

a) **S.C. X S.A.** este inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de ....2006, conform Certificatului de inregistrare nr....

Din verificarea efectuata, organele de inspectie au constatat ca, la data de 31.12.2004, societatea a depasit plafonul de scutire de 2 miliarde lei, prevazut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In aceste conditii, incepand cu data de ....2005, societatea trebuia sa aplice regimul normal de taxa pe valoarea adaugata.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie au determinat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei. Taxa pe valoarea adaugata colectata, stabilita suplimentar, a fost determinata prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor din livrarea

de bunuri si prestari servicii in suma de ...lei, inregistrate in evidenta contabila in perioada ....2005 - ....2005.

**b)** In perioada ianuarie - iulie 2007, societatea a efectuat livrari de material lemnos catre persoane fizice si institutii publice (neinregistrate in scopuri de TVA) pentru care au fost emise facturi fiscale fara taxa, cu mentiunea „*taxare inversa*”.

Avand in vedere cele constatate precum si prevederile art. 160 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei.

**c)** In perioada supusa controlului, **S.C. X S.A.** si-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei inregistrata in bonurile fiscale aferente achizitiilor de carburanti auto pe care nu este mentionata denumirea societatii si numarul de inmatriculare a autovehicolului precum si pentru achizitiile de materiale consumabile.

**d)** In data de ....2006, societatea comerciala a incasat, in avans, suma de ...lei conform contractului de prestari servicii nr. .../2008, incheiat cu D. B. pentru constructia unei case din lemn. Pentru avansul incasat societatea nu a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

**e)** In luna .... 2006 societatea a emis factura fiscala nr. .../2006 a carui valoare este de ...lei din care TVA in suma de ... lei. Organele de inspectie fiscala au constatat ca, factura nu a fost inregistrata in evidenta contabila astfel ca au stabilit, suplimentar, taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei.

**f)** In urma inventarierii patrimoniului, efectuata de societate in data de ...2006, a rezultat o lipsa in gestiune (materii prime si materiale consumabile) in suma totala de ...lei.

Organele de inspectie fiscala au calculat, suplimentar, taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor constatate lipsa, in suma de ...lei.

**g)** Societatea a completat eronat deconturile de TVA pe lunile: ... 2006, ... 2007 si ... 2007, in sensul ca nu a declarat organului fiscal teritorial taxa pe valoarea adaugata de plata in suma totala de ... lei.

**h)** In deconturile de TVA intocmite pentru lunile .. 2006 si ... 2007, societatea comerciala a inregistrat in rubrica „*Regularizari*” privind TVA deductibila suma totala de ... lei pentru care nu a prezentat documente justificative.

Fata de cele constatate, organele de inspectie au stabilit, suplimentar, in sarcina societatii, **taxa pe valoarea adaugata** in suma totala de ... lei.

Pentru neplata in termen a taxei pe valoarea adaugata au fost calculate **majorari de intarziere** in suma de ... lei.

**III. Avand in vedere constatarile organelor de control, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii, invocate de societatea contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:**

**a) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei in care societatea trebuia sa aplice regimul normal de tax a pe valoarea adaugata**

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca **S.C. X S.A.** a inregistrat, la data de ...2004, o cifra de afaceri in suma de ... lei, depasind, astfel, plafonul de scutire de 2 miliarde lei, prevazut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In aceste conditii, incepand cu data de ....2005, societatea trebuia sa aplice regimul normal de taxa pe valoarea adaugata.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca, **S.C. X S.A.** este inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de ...2006, conform Certificatului de inregistrare nr. ...

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie au determinat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei asupra veniturilor din livrarile de bunuri si prestari servicii, inregistrate, in evidenta contabila a societatii, in perioada ...2005 - ....2005.

Pe de alta parte contestatoarea sustine ca, la stabilirea taxei pe valoarea adaugata de plata, organele de inspectie nu au tinut seama de taxa pe valoarea adaugata deductibila inscrisa in documentele legale privind achizitiile de bunuri si servicii, inregistrate in evidenta contabila in perioada ...2005 - ...2005 precum si de taxa pe valoarea adaugata aferenta stocurilor existente la data de ...2004.

Prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei organele de inspectie precizeaza faptul ca in timpul inspectiei fiscale au fost solicitate listele de inventariere pentru bunurile aflate in stoc la data de ...2005, insa acestea nu au fost prezentate.

**In drept**, art. 152 alin. (3), alin. (6) si (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede urmatoarele:

**“(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.**

**(6) Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144.**

**(7) Persoanele impozabile scutite potrivit dispozițiilor prezentului articol nu au dreptul de deducere conform art. 145 și nici nu pot să înscrie taxa pe facturile lor. În cazul în care sunt beneficiari ai prestațiilor de servicii prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), persoanele impozabile sunt obligate să îndeplinească obligațiile prevăzute la art. 155 alin. (4), art. 156 și 157.”**

Art. 145 alin. (11) și alin. (12) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

**“(11) Orice persoană impozabilă, care a aplicat regimul special de scutire prevăzut la art. 152, și ulterior trece la aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată, are**

dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (12), pentru:

a) bunuri de natura stocurilor, conform reglementărilor contabile, care se află în stoc la data la care persoana respectivă a fost înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

b) bunuri de natura mijloacelor fixe, care au fost achiziționate cu cel mult 90 de zile anterior datei de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

(12) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (11), trebuie îndeplinite următoarele condiții:

a) bunurile respective urmează a fi folosite pentru operațiuni cu drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat care justifică suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”

De asemenea, pct. 56 alin. (4) lit. b) și alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 precizează următoarele:

“(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

b) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată ulterior înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

(5) [...] la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate, conform art. 145 alin. (11) și (12) din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adăugată dedusă se înscrie în primul decont de taxă pe valoarea adăugată depus la organul fiscal.”

In timpul solutionarii contestatiei, petenta depune urmatoarele documente: balanta de verificare incheiata la data de ....2005, listele pentru bunurile existente in stoc la data de ....2005 precum si decontul de taxa pe valoarea adaugata, intocmit pentru luna ... 2006, luna in care societatea a fost inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Din analiza acestor documente rezulta urmatoarele:

- la data de ... 2005, societatea are inregistrate in contabilitate bunuri de natura stocurilor, in suma totala de ...lei (suma ce contine TVA);
- la aceeasi data, societatea are inregistrate in evidenta contabila, bunuri de natura mijloacelor fixe in suma de ... lei, din care mijloace fixe inregistrate, ca intrari, in luna ... 2005, in valoare de ...lei;
- societatea nu a in scris, in primul decont de taxa pe valoarea adaugata, taxa aferenta bunurilor achizitionate ( de natura stocurilor si de natura mijloacelor fixe).

**In drept,** art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, stipuleaza urmatoarele:

**„Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”**

Fata de cele aratate mai sus se retin urmatoarele:

- **S.C. X S.A.** a inregistrat, la data de ...2004, o cifra de afaceri care depaseste plafonul de scutire de 2 miliarde lei, prevazut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- incepand cu data de ...2005, societatea trebuia sa aplice regimul normal de taxa pe valoarea adaugata;
- **S.C. X S.A.** este inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de ....2006, conform Certificatului de inregistrare nr. ...
- organele de inspectie au determinat, in mod legal, **taxa pe valoarea adaugata colectata**, asupra veniturilor din livrarile de bunuri si prestari servicii, inregistrate, in evidenta contabila a societatii, in perioada ...2005 - ...2005;
- la stabilirea **taxei pe valoarea adaugata de plata**, organele de inspectie fiscala **nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor aflate in stoc la data de ...2005**, conform pct. 56 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, motivand faptul ca, nu au fost prezentate listele de inventariere pentru aceste bunuri;

- societatea nu a înscris, în primul decont de taxă pe valoarea adăugată, taxa aferentă bunurilor achiziționate (de natura stocurilor și de natura mijloacelor fixe), așa cum prevede pct. 56 alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004;

- din documentele aflate în dosarul cauzei, organul de soluționare nu poate stabili cu certitudine dacă, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor înregistrate în evidența contabilă, la data de 31.12.2005, sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 145 alin. (12) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

**b) Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă livrarilor de material lemnos către persoane neînregistrate în scopuri de TVA**

**În fapt**, în perioada ianuarie - iulie 2007, societatea a efectuat livrări de material lemnos către persoane fizice și instituții publice (neînregistrate în scopuri de TVA) pentru care au fost emise facturi fiscale fără taxă, cu mențiunea „*taxare inversă*”.

Având în vedere cele constatate organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în suma de ... lei.

**În drept**, art. 160 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, prevede următoarele:

**“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.**

**(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:**

**a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;**

**b) clădirile, părțile de clădire și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;**

**c) lucrările de construcții-montaj;**

**d) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele aflate în stare de faliment declarată prin hotărâre definitivă și irevocabilă;**

**e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.**”

Fata de cele aratate mai sus se retine ca, organele de inspectie au procedat in mod legal la majorarea **taxei pe valoarea adaugata colectata** cu suma de ... lei.

De altfel, petenta nu isi motiveaza contestatia pentru aceasta suma, neaducand niciun argument in sustinere.

**c) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata dedusa pe baza bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale**

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada supusa controlului, **S.C. X S.A.** si-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ...**lei** inscrisa in bonurile fiscale aferente achizitiilor de carburanti auto, pe care nu este mentionata denumirea societatii si numarul de inmatriculare a autovehicolului.

De asemenea societatea comerciala a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de materiale consumabile pe baza de bonuri fiscale.

**In drept**, art. 146 alin. (1) lit. a) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile urmatoare, stipuleaza:

“ **(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

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

**(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”**

Totodata, pct. 46 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, precizeaza urmatoarele:

**„Pentru carburantii auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței**

**de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt stampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”**

De asemenea, art. 1 alin. (2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, modificat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 293/2006, precizează ca,

**“(2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă. Fac excepție de la această regulă, în sensul că stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, următoarele documente:**

**a) bonul fiscal emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările ulterioare, utilizat pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată aferente carburanților auto achiziționați în vederea desfășurării activității, dacă este stampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului;[...].”**

**b) bonul fiscal emis de aparatul de marcat fiscal utilizat în activitatea de taximetrie, în conformitate cu prevederile Legii nr. 38/2003 privind transportul în regim de taxi și în regim de închiriere, cu modificările și completările ulterioare;**

**c) bonul fiscal emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările ulterioare, însoțit de documentul care atestă plata prin cardurile bancare ale societăților comerciale;**

**d) bonul fiscal emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările ulterioare, a cărui valoare totală este de până la suma de 100 lei (RON) inclusiv, dacă este stampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului, codul unic de înregistrare al acestuia sau codul**

**numeric, în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente."**

În timpul solutionarii contestatiei, petenta a prezentat *Situatia bonurilor de combustibil necesar deplasarilor în interesul SC X SA*, pentru perioada ... - ... 2006, precum si bonuri fiscale (originale) privind achizițiile de carburanti pe aceeași perioada, bonuri pe care erau înscrise numere de înmatriculare ale unor autovehicule precum si denumirea cumparatorului (SC X S.A.).

**In drept**, art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, stipuleaza urmatoarele:

**„Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”**

Fata de cele aratate mai sus se retin urmatoarele:

- prin raportul de inspectie fiscala, încheiat la data de ...2008, organele de inspectie fiscala au consemnat faptul ca, **in perioada supusa controlului**, societatea si-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata în suma de ...lei, pe baza bonurilor fiscale aferente achizițiilor de carburanti auto (pe care nu este mentionata denumirea societatii si numarul de înmatriculare a autovehicolului) precum si pe baza unor bonuri fiscale privind achizițiile de materiale consumabile.

- **S.C. X S.A.** a prezentat *Situatia bonurilor de combustibil necesar deplasarilor în interesul SC X SA*, pentru **perioada ... - ... 2006**, precum si **bonuri fiscale (originale) privind achizițiile de carburanti pe aceeași perioada**, bonuri pe care erau înscrise numere de înmatriculare ale unor autovehicule precum si denumirea cumparatorului (SC X S.A.).

- societatea comerciala nu avea drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata înscrisa în bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, pe baza carora au fost achizitionate alte materiale consumabile;

Avand în vedere faptul ca, perioada supusa controlului este, ... 2004 - ... 2008 iar documentele prezentate se refera doar la perioada ... - ... 2006, D.G.F.P. a judetului Hunedoara nu se poate pronunta asupra cuantumului taxei pentru care petenta nu avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de carburanti pe baza de bonuri fiscale.

**d) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata aferenta avansului incasat pentru constructia unei case din lemn**

**In fapt**, organele de inspectie au constatat ca, in data de ...2006, societatea comerciala a incasat, in avans, suma de ...lei, conform contractului de prestari servicii nr. .../2008, incheiat cu D.B. pentru constructia unei case din lemn.

Pentru avansul incasat, societatea a emis factura nr. .../2006, factura care ulterior a fost anulata, astfel ca nu a colectat taxa pe valoarea adaugata asupra avansului incasat, in suma de ... lei.

Pentru serviciile prestate, in suma de ...lei (pentru care a incasat avansul) societatea a emis factura fiscala nr. .../2008, in care, in mod eronat, s-a inregistrat mentiunea „*taxare inversa*”.

**In drept**, art. 134 alin. (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

**“Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:[...]**

**b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.”**

Fata de cele aratate mai sus, societatea avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata, in suma de ... lei, aferenta avansului incasat

Totodata, art. 160 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, cu modificarile ulterioare, precizeaza:

**“Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153”.**

Avand in vedere cele aratate mai sus, se retine ca, organele de inspectie au procedat in mod legal la majorarea taxei pe valoarea adaugata colectata, cu suma de ... lei.

**e) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata inregistrata intr-o factura neinregistrata in contabilitate**

**In fapt**, in luna ... 2006 societatea a incasat in avans suma de ...lei, pentru care a emis factura fiscala nr. .../2006avand TVA in scris in suma de ... lei. Organele de inspectie fiscala au constatat ca, societatea nu a inregistrat, in evidenta contabila, factura respectiva, astfel ca, nu a fost colectata taxa pe valoarea adaugata aferenta avansului incasat, in suma de ... lei.

**In drept**, art. 134 alin. (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

**“Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:[...]**

**b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.”**

Fata de cele aratate mai sus, se retine ca, societatea avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata, in suma de ... lei, aferenta avansului incasat.

**f) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor constatate lipsa in gestiune**

**In fapt**, in urma inventarierii patrimoniului, efectuata de societate in data de ....2006, a rezultat o lipsa in gestiune (materii prime si materiale consumabile) in suma totala de ...lei.

Societatea comerciala a inregistrat lipsa in gestiune in data de ....2006, fara sa colecteze taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Organele de inspectie fiscala au calculat, suplimentar, taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor constatate lipsa, in suma de ...lei.

**In drept**, art. 128 alin. (3) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile urmatoare, prevede ca:

**„Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):**

**e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c).”**

Totodata, potrivit art. 137 alin. (1) lit. b) din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile urmatoare, **“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

**b) prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. e), alin. (4) și (5). Dacă bunurile sunt mijloace fixe, prețul de achiziție sau prețul de cost se ajustează, astfel cum se prevede în norme;”.**

Desi, sustine ca a intocmit nota de imputare si instiintarea de plata catre cei vinovati, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte inregistrarea in evidenta contabila a acestei note de imputare privind lipsa in gestiune (in debitul contului de debitori prin creditarea unui cont de venituri si a contului 4472 „TVA colectata”).

Fata de cele aratate mai sus, se retine ca, organele de inspectie au procedat in mod legal la majorarea taxei pe valoarea adaugata colectata, cu suma de ...lei, aferenta bunurilor constatate lipsa in gestiune.

**g) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata care nu a fost declarata organelor fiscale**

**In fapt,** organele de inspectie au constatat faptul ca, societatea a completat eronat deconturile de TVA pe lunile: ... 2006, ... 2007 si ... 2007, in sensul ca, nu a declarat organului fiscal teritorial taxa pe valoarea adaugata de plata in suma totala de ...lei.

Pe de alta parte, societatea contestatoare sustine ca a corectat unele inregistrari eronate privind vanzarile de produse pentru care s-au aplicat masurile de simplificare. Corectiile efectuate se regasesc in notele de contabilitate existente in actele financiar - contabile.

In timpul solutionarii contestatiei, petenta a prezentat, in sustinere, deconturile de TVA, jurnalele de TVA si balantele de verificare, intocmite pe lunile: ... 2006, ... 2007 si ... 2007.

**In drept,** art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, stipuleaza urmatoarele:

**„Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”**

Din analiza acestor documente s-a constatat faptul ca, exista neconcordante intre taxa pe valoarea adaugata (deductibila si colectata) inregistrata in deconturi, taxa pe valoarea adaugata inregistrata in

jurnale (de cumparari si de vanzari) si rulajele conturilor 4426 „TVA deductibila”, respectiv 4427 „TVA colectata” din balantele de verificare, incheiate pe lunile: iulie 2006, martie 2007 si aprilie 2007.

Societatea contestatoare nu a prezentat niciun document care sa justifice aceste neconcordanțe.

**In drept**, art. 156<sup>2</sup> alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

**“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.**

**(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”**

Totodata, pct. 79 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, prevede urmatoarele:

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

**a) valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:**

- 1. livrările intracomunitare de bunuri scutite;**
- 2. livrări/prestări scutite de taxă sau pentru care locul livrării/prestării este în afara României;**
- 3. livrările de bunuri și/sau prestațiile de servicii taxabile și cărora li se aplică cote diferite de taxă;**

**b) valoarea totală, fără taxă, a tuturor achizițiilor pentru fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:**

- 1. achiziții intracomunitare de bunuri;**

2. achiziții de bunuri/servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - g) din Codul fiscal;

3. achiziții de bunuri, inclusiv provenite din import, și de servicii, taxabile, cărora li se aplică cote diferite de taxă;

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

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

e) calculul taxei deduse provizoriu pentru fiecare perioadă fiscală, a taxei deduse efectiv pentru fiecare an calendaristic și al ajustărilor efectuate, atunci când dreptul de deducere se exercită pe bază de pro-rata, evidențiind distinct:

1. taxa dedusă conform art. 147 alin. (3) din Codul fiscal;

2. taxa nededusă conform art. 147 alin. (4) din Codul fiscal;

3. taxa dedusă pe bază de pro-rata conform art. 147 alin. (5) din Codul fiscal.”

Fata de cele aratate mai sus, se retine ca, organele de inspectie au procedat in mod legal la majorarea taxei pe valoarea adaugata datorata, cu suma de ...lei, suma nedeclarata organelor fiscale.

**h) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata inregistrata la rubrica „Regularizari” in deconturile de TVA intocmite pe lunile ... 2006 si ... 2007**

**In fapt**, organele de inspectie au constatat faptul ca, in deconturile de TVA, intocmite pentru lunile ... 2006 si ...2007, societatea comerciala a inregistrat in rubrica „Regularizari” privind TVA deductibila suma totala de ... lei pentru care nu a prezentat documente justificative.

Din analiza documentelor aflate in dosarul cauzei, s-a constatat faptul ca, exista neconcordante intre taxa pe valoarea adaugata deductibila inregistrata in deconturi si taxa pe valoarea adaugata inregistrata in jurnale de cumparari.

Societatea contestatoare nu a prezentat niciun document care sa justifice aceste neconcordante.

**In drept**, art. 156<sup>2</sup> alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

**“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă**

fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

Totodata, pct. 79 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, prevede urmatoarele:

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

**a) valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:**

- 1. livrările intracomunitare de bunuri scutite;**
- 2. livrări/prestări scutite de taxă sau pentru care locul livrării/prestării este în afara României;**
- 3. livrările de bunuri și/sau prestările de servicii taxabile și cărora li se aplică cote diferite de taxă;**

**b) valoarea totală, fără taxă, a tuturor achizițiilor pentru fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:**

- 1. achiziții intracomunitare de bunuri;**
- 2. achiziții de bunuri/servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - g) din Codul fiscal;**
- 3. achiziții de bunuri, inclusiv provenite din import, și de servicii, taxabile, cărora li se aplică cote diferite de taxă;**

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

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

e) calculul taxei deduse provizoriu pentru fiecare perioadă fiscală, a taxei deduse efectiv pentru fiecare an calendaristic și al ajustărilor efectuate, atunci când dreptul de deducere se exercită pe bază de pro-rata, evidențiind distinct:

1. taxa dedusă conform art. 147 alin. (3) din Codul fiscal;
2. taxa nededusă conform art. 147 alin. (4) din Codul fiscal;
3. taxa dedusă pe bază de pro-rata conform art. 147 alin. (5) din Codul fiscal.”

Fata de cele aratate mai sus, se retine ca, organele de inspectie au procedat in mod legal la majorarea taxei pe valoarea adaugata datorata, cu suma de ... lei, suma nedeclarata organelor fiscale.

Prin urmare, tinand cont de cele precizate mai sus, precum si de faptul ca din actele aflate in dosarul cauzei nu rezulta cu claritate baza de calcul a taxei pe valoarea adaugata, D.G.F.P. a judetului Hunedoara nu se poate pronunta asupra cuantumului taxei cuprinsa in decizia de impunere contestata, astfel ca se aplica prevederile art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

**“(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.”**

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, prevede urmatoarele:

**“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 186 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”**

Pe cale de consecinta, se impune **desfiintarea Deciziei de impunere nr. ../2008**, emisa de Administratia finantelor publice Deva, in ceea ce priveste **taxa pe valoarea adaugata** in suma de ... lei si **majorarile** de intarziere de .... lei, precum si capitolul din raportul de inspectie fiscala referitor la taxa pe valoarea adaugata, pe baza caruia a fost emisa aceasta decizie, urmand a se reface controlul, si a se emite un nou act administrativ fiscal, in conditiile prevazute de lege.

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

Totodată, la reverificare se vor analiza și celelalte argumente ale contestatoarei.

**În ceea ce privește contestația formulată referitoare la diminuarea pierderii fiscale, prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. a județului Hunedoara, prin biroul de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care măsura nu se referă la stabilirea de impozite și taxe și nu are caracterul unui titlu de creanță fiscală.**

**În fapt,** urmare controlului efectuat, organele de inspecție au diminuat **pierderea fiscală**, declarată de societate pe perioada anilor 2004 - 2006, cu suma de ... lei.

Pierderea fiscală a fost diminuată ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru unele cheltuieli.

**În drept,** potrivit art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. a județului Hunedoara este competența să soluționeze „**contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală, se soluționează după cum urmează [...]**”

De asemenea, art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

**„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”**

Potrivit pct. 5 lit. d) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 519/2005, se precizează:

**„Diminuarea pierderii fiscale prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli, fără a rezulta, pe cale de consecință, impozit pe profit, reprezintă măsura și intră în competența de soluționare a organului emitent al actului administrativ atacat, indiferent de cuantumul sumei contestate.”**

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre solutionare Activitatii de inspectie fiscala in calitate de emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 213 si art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

### **DECIDE:**

**1. Desfiintarea Deciziei de impunere nr. ../2008**, emisa de Activitatea de inspectie fiscala, privind stabilirea, in sarcina societatii, a obligatiilor de plata, catre bugetul consolidat al statului, in suma totala de ... **lei**, reprezentand:

- ... **lei** - taxa pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar;
- ... **lei** - majorari de intarziere aferente TVA, in vederea refacerii controlului de catre alta echipa de control, alta decat cea care a incheiat raportul de inspectie fiscala contestat, pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, conform celor retinute mai sus.

**2. Transmiterea**, catre Activitatea de inspectie fiscala, spre competenta solutionare, a contestatiei formulata impotriva masurii referitoare la diminuarea pierderii fiscale.