

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR  
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA  
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ 2008  
privind solutionarea contestatiei depusa de  
X**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili, printr-o adresa, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, asupra contestatiei formulata de X, impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei si s-a respins TVA in suma de y lei din care societatea contesta suma de z lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data la care a fost emisa Decizia de impunere, si data depunerii contestatiei, conform stampilei registraturii Directiei generale de administrare a marilor contribuabili.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si art.209 alin.(1) lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu pct.5.4 din Ordinul 519/2005, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

**I. X contesta obligatiile stabilite in sarcina sa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de control fiscal prin decizia de impunere, precizand urmatoarele:**

Obiectul prezentei contestatii il reprezinta taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei.

X precizeaza ca urmare a cererii privind soldul negativ de TVA pentru lunile martie 2006 si aprilie 2006, s-au desfasurat doua controale de rambursare de TVA in luna iulie 2006.

In urma acestor controale (incheiate prin Rapoarte de inspectie fiscala) s-a constatat ca societatea a emis avize de insotire a marfii in lunile mai sus mentionate, iar facturile fiscale au fost emise in lunile mai si iunie 2006.

Prin cele doua rapoarte mai sus mentionate s-a stabilit colectarea TVA-ului aferent avizelor de insotire a marfii (pentru avizele aferente lunii martie 2006) si pentru avizele aferente lunii Aprilie 2006.

Corespunzator acestor prevederi, societatea a colectat TVA aferenta lunii martie si aprilie 2006, dupa finalizarea controlului de rambursare de TVA, finalizare care a avut loc in data de 04.07.2006 conform Raportului de inspectie fiscala.

Concomitent, in lunile mai si iunie 2006 s-au emis facturile fiscale de vanzare aferente avizelor de insotire a marfii in discutie.

Societatea sustine ca in acest moment se afla in situatia de a colecta si a vira catre bugetul statului TVA de doua ori o data in urma rapoartelor de inspectie fiscala si o data in urma emiterii de facturi fiscale.

In consecinta, avand in vedere data finalizarii controlului si emiterii raportului de inspectie fiscala, societatea a procedat la regularizarea in Decontul de TVA aferent lunii iunie 2006 a TVA-ului aferent facturilor emise in lunile mai 2006 si iunie 2006 (deoarece data decontului a fost 25.07.2006).

In raportul de inspectie fiscala, control care a vizat luna iunie 2006, este prezentata Anexa 7 "Situatia privind facturile de livrare" care contine doar TVA-ul facturilor emise in luna iunie 2006 nu si TVA-ul facturilor emise in luna mai 2006 si reglate in luna iunie 2006, TVA care face obiectul contestatiei. Acest raport include si o nota explicativa prin care se precizeaza modalitatea de remediere a situatiei avizelor de marfa.

Astfel, prin acest raport, societatii i se refuza dreptul de a regla TVA-ul aferent facturilor emise in luna mai si iunie 2006, TVA care in viziunea societatii a fost colectata de doua ori.

Societatea mentioneaza ca a prezentat, la cerere, situatia TVA-ului defalcat pe lunile mai si iunie 2006.

**II.Prin raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de control fiscal, au constatat urmatoarele:**

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.06.2006 – 30.06.2006.

Ultima verificare privind taxa pe valoarea adaugata s-a efectuat de catre organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P., actul de control anterior fiind Raportul de inspectie fiscala care a avut ca obiect solutionarea cu control anticipat a decontului cu sume negative de TVA aferent lunii mai 2006.

Prin actul de control respectiv nu au fost stabilite obligatii suplimentare de plata privind taxa pe valoarea adaugata, suma solicitata fiind rambursata integral si nici nu au fost constatate sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata de rambursat pentru care societatea nu a solicitat rambursarea.

In luna iunie 2006 societatea a inregistrat in decontul lunar de TVA, un sold negativ in suma de x lei pentru care a solicitat rambursarea.

Serviciul Rambursari TVA, compensari, restituirii de alte impozite si taxe din cadrul D.G.A.M.C. – Activitatea de Administrare a Veniturilor Statului printr-o adresa solicita control anticipat pentru TVA aferenta decontului cu suma negativa cu optiune de rambursare aferent lunii iunie 2006.

Se mentioneaza ca solicitarea de control anticipat privind taxa pe valoarea adaugata are la baza declaratia pe propria raspundere a reprezentantului legal al societatii din care reiese ca societatea realizeaza investitii prevazute de Legea nr.332/2001 privind promovarea investitiilor directe cu impact semnificativ in economie, fapt pentru care se incadreaza in prevederile O.M.E.F. nr.102/2007, Anexa nr.1, pct.2.

Potrivit documentelor verificate s-a constatat ca in luna iunie 2006 societatea inregistreaza in contul 231200 – Instalatii tehnice, material si utilaje in curs, suma de x lei, in contul acestor investitii care nu sunt puse in functiune la data de 30.06.2006, inregistrandu-se importurile de parti

componente pentru roboti de sudura, parti masini uzinaj, masina spalat capacitară.

Societatea a declarat și înregistrat la Agenția Română pentru Investiții Străine, în baza prevederilor art.5 din Legea nr.332/2001 privind promovarea investițiilor directe cu impact semnificativ în economie, investițiile ce urmează să fie realizate până la sfârșitul anului 2006, respectiv lucrări de renovare clădiri industriale, amenajare de birouri și a unei hale logistice, precum și import de mașini și utilaje noi, prese, mașini de uzinaj și sudură, fapt pentru care acestea vor face obiectul unei verificări ulterioare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, în urma controlului s-a constatat că suma înscrisă la TVA de dedus din decontul lunar privind taxa pe valoarea adăugată și jurnalul specific de cumpărări pentru perioada verificată corespunde cu rulajul lunar al contului 4426 – TVA deductibilă din balanța de verificare lunară.

Nu s-au constatat abateri de la prevederile legale în ceea ce privește cuantumul taxei pe valoarea adăugată deductibilă din operațiunile înregistrate de societate în luna iunie 2006.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, în urma controlului s-a constatat că suma înscrisă în decontul de TVA și jurnalul de vânzări pentru perioada verificată nu corespunde cu rulajul lunar al contului 4427 – TVA colectată din balanța de verificare lunară, astfel:

Taxa pe valoarea adăugată colectată înregistrată în decontul de taxa pe valoarea adăugată aferent lunii iunie 2006 este de x lei, iar în rulajul lunar al contului 4427 – TVA colectată, din balanța de verificare lunară, este înregistrată în suma de y lei, cu o diferență în suma de z lei.

Potrivit constatărilor efectuate de echipa de control diferența în suma de z lei reprezintă TVA stabilită ca diferență suplimentară de debit, de către organele de inspecție fiscală în baza rapoartelor de inspecție fiscală încheiate anterior, astfel:

- TVA stabilită fără drept de rambursare în baza raportului de inspecție fiscală parțială privind TVA pentru luna martie 2006 și Deciziei de impunere;

- TVA stabilită fără drept de rambursare în baza raportului de inspecție fiscală parțială privind TVA pentru luna aprilie 2006 și Deciziei de impunere.

Taxa pe valoarea adăugată în suma totală de z lei a fost stabilită ca debit suplimentar de către organele de inspecție fiscală urmând livrările de bunuri, efectuate de societate în lunile martie și aprilie 2006 către Y, pe baza de aviz de însoțire, fără emiterea în termenul legal a

facturii fiscale si implicit necolectarea taxei pe valoarea adaugata aferente la nivelul lunii martie si respectiv aprilie 2006.

Suma de z lei TVA a ramas in soldul debitor al contului 4424 – TVA de rambursat, din evidenta contabila, societatea neinregistrand diferentele stabilite la control prin actele mai sus mentionate.

Din raspunsul formulat de reprezentantul societatii la intrebarea nr.1 din nota explicativa (anexa nr.5), rezulta ca: “pentru marfa livrata pe baza de aviz de insotire in lunile martie si aprilie 2006 nefacturate la controalele anterioare, societatea a intocmit facturi de livrare si a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta, astfel:

- in luna mai in suma de x lei pentru care a colectat si inregistrat in evidenta contabila, in jurnalul de vanzari si respectiv la RD 1 din decontul lunar intocmit pentru luna mai 2006, taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de y lei;

- in luna iunie 2006 a intocmit facturi de livrare in suma de n lei pentru care a colectat si inregistrat TVA in suma de t lei, in jurnalul de vanzari si in balanta lunara de verificare, (facturi si avize anexate in copie anexele nr.6.1. – 6.17). Situatia privind facturile de livrare emise in luna iunie 2006 este prezentata analitic in anexa nr.7.

Diferenta totala de z lei TVA, suma stabilita suplimentar la controalele anterioare, a fost inregistrata in evidenta contabila ca TVA colectata , astfel: in luna mai 2006 suma de x lei, iar in luna iunie 2006 suma de y lei prin emiterea facturilor de livrare si inregistrarea TVA colectata aferenta.

In decontul de TVA intocmit pentru luna iunie 2006 societatea a diminuat taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta operatiunilor impozabile efectuate in luna iunie 2006 si facturate in luna iunie 2006 in suma totala de x lei cu suma de y lei, taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pentru perioada martie si aprilie 2006, colectata in luna mai 2006 prin intocmirea facturilor de livrare si inregistrarea acestora in evidenta contabila si in jurnalele de vanzari, rezultand o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de z lei.

Prin diminuarea cu aceasta suma a taxei pe valoarea adaugata colectata inscrisa in decontul de TVA, s-a majorat soldul sumei negative de rambursat din decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit pentru luna iunie 2006 cu suma de z lei.”

Fata de sustinerile reprezentantului legal din nota explicativa, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca:

- operatiunile inscrise in decontul de TVA aferent lunii mai 2006, au fost supuse inspectiei fiscale, pentru perioada respectiva incheindu-se

raportul de inspectie fiscala partiala, in baza caruia suma solicitata la rambursare a fost aprobata in totalitate;

- din capitolul VI – Sinteza constatarilor inspectiei fiscale din raportul de inspectie fiscala partiala incheiat pentru luna mai 2006, nu rezulta taxa pe valoarea adaugata de rambursat nesolicitata la rambursare de societate si ramasa in sold pentru perioada fiscala urmatoare;

- actul administrativ fiscal emis in baza raportului de inspectie fiscala partiala nu a fost contestat de societate;

- asa cum rezulta si din actul de control anterior ca si din decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit de societate la nivelul lunii iunie 2006, nu au fost constatate si respectiv nu au fost declarate de societate sume negative privind TVA, ca sold de preluat din perioada precedenta lunii iunie 2006;

- pentru decontul lunii iunie 2006 societatea nu a solicitat, pana la inceperea inspectiei fiscale (septembrie 2007), corectarea ca urmare a inscrierii unei erori materiale (sold din luna precedenta nepreluat).

In luna iunie 2006 TVA colectata si inregistrata de societate in evidenta contabila este in suma totala de x lei.

Situatia privind taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor impozabile aferente lunii iunie 2006 este urmatoarea:

- TVA colectata total	x lei
- TVA deductibila total	y lei
- Suma negativa a TVA, total	z lei

Prin decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit in luna iunie 2006 societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA in suma totala de x lei, din care de constatat ca numai suma de y lei reprezinta suma negativa privind TVA aferenta operatiunilor impozabile realizate in luna iunie 2006.

Deficientele constatate de organele de inspectie fiscala au fost:

1. Societatea a solicitat rambursarea sumei negative de x lei reprezentand TVA din decontul aferent lunii iunie 2006, pentru care s-a constatat ca numai suma de y lei reprezinta suma negativa privind TVA aferenta operatiunilor impozabile realizate in luna iunie 2006.

Potrivit verificarii s-a constatat ca diferenta solicitata adica suma de z lei TVA, reprezinta taxa pe valoarea adaugata stabilita ca debit suplimentar in actele de control anterioare, incheiate ca urmare a verificarii perioadelor fiscale martie 2006 si aprilie 2006;

Astfel potrivit actualei verificari s-a constatat ca societatea nu are drept de rambursare pentru suma respectiva deoarece:

- decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii iunie 2006 nu are in scris la randul 24 – soldul sumei negative a TVA reportata din perioada precedenta pentru care nu s-a solicitat rambursare (randul 27 din decontul precedent), nici o suma inregistrata si nici nu a fost depusa/inregistrata de societate nici o solicitare de emitere a unei decizii de corectie a decontului respectiv pana la data inceperii inspectiei fiscale;

- perioada fiscala precedenta, respectiv luna mai 2006, a fost verificata de organele fiscale competente din cadrul D.G.F.P., in baza raportului de inspectie fiscala partiala si din sinteza constatarilor nu este consemnata taxa pe valoarea adaugata cu drept de rambursare, dar nesolicitata la rambursare de societate pentru perioada fiscala mai 2006;

- pentru actul administrativ fiscal aferent raportului de inspectie fiscala incheiat pentru perioada fiscala anterioara, X nu si-a exercitat dreptul de contestatie;

- potrivit notei explicative date de reprezentantul legal al societatii, suma de z lei, reprezinta taxa pe valoarea adaugata colectata de societate in luna mai 2006;

Societatea nu si-a exercitat in termenul legal dreptul la contestatie impotriva Deciziei de rambursare care a avut la baza raportul de inspectie fiscala partiala. In consecinta, suma de z lei taxa pe valoarea adaugata solicitata de societate pentru a fi rambursata este aferenta unor operatiuni care au fost inregistrate fara justificare in decontul lunii iunie 2006 si pentru care, pe cale de consecinta nu are drept de rambursare.

**III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retine:**

**Referitor la suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita ca urmare a aprobarii la rambursare a TVA in suma de y lei si a respingerii la rambursare a TVA in suma de z lei, cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare are drept la rambursarea TVA in suma de x lei, ca urmare a solutionarii decontului de TVA pentru luna iunie 2006, in conditiile in care aceasta suma a fost respinsa la rambursare prin decizii de impunere anterioare, necontestate, si a fost solicitata ulterior prin decontul de TVA aferent**

**lunii iunie 2006, prin diminuarea TVA colectata aferenta lunii iunie 2006, fara a avea la baza documente legale justificative.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, care au avut ca obiect solutionarea cererii de rambursare a soldului negativ de TVA aferent lunii martie si aprilie 2006, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de n lei din care contesta TVA in suma de x lei, rezultata ca urmare a stabilirii unei diferente de TVA colectata in suma de x lei.

Taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de x lei a fost stabilita ca debit suplimentar de catre organele de inspectie fiscala prin Deciziile de impunere mentionate mai sus, urmare a livrarilor de bunuri efectuate de societate in lunile martie si aprilie 2006 pe baza de avize de insotire. Prin emiterea facturilor de livrare societatea a inregistrat TVA colectata aferenta in jurnalul de vanzari si respectiv la Rd1 din decontul lunar intocmit pentru luna mai 2006. Prin Decizia de rambursare emisa ca urmare a Raportului de inspectie fiscala a fost solutionat decontul cu suma negativa de TVA pe luna mai 2006, aprobandu-se la rambursare total TVA solicitata prin decontul de TVA pe luna mai 2006, respectiv n lei.

In decontul de TVA intocmit pentru luna iunie 2006 societatea a diminuat taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta operatiunilor impozabile efectuate in luna iunie 2006 si facturate in luna iunie 2006 in suma totala de r lei cu suma de x lei, taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pentru perioada martie si aprilie 2006, colectata in luna mai 2006 prin intocmirea facturilor de livrare si inregistrarea acestora in evidenta contabila si in jurnalele de vanzari, rezultand o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de n lei.

Prin diminuarea cu aceasta suma a taxei pe valoarea adaugata colectata inscrisa in decontul de TVA, s-a majorat soldul sumei negative de rambursat din decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit pentru luna iunie 2006 cu suma de x lei.

Operatiunile inscrise in decontul de TVA aferent lunii mai 2006, au fost supuse inspectiei fiscale, pentru perioada respectiva incheindu-se raportul de inspectie fiscala partiala, in baza caruia suma solicitata la rambursare de n lei a fost aprobata in totalitate prin Decizie de rambursare. Din capitolul VI – Sinteza constatarilor inspectiei fiscale din raportul de inspectie fiscala partiala incheiat pentru luna mai 2006, nu rezulta taxa pe valoarea adaugata de rambursat nesolicitata la rambursare de societate si ramasa in sold pentru perioada fiscala urmatoare. Actul administrativ fiscal



emis in baza raportului de inspectie fiscala partiala, respectiv Decizia de rambursare nu au fost contestate de societate. Asa cum rezulta si din actul de control anterior precum si din decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit de societate la nivelul lunii iunie 2006, nu au fost constatate si respectiv nu au fost declarate de societate sume negative privind TVA, ca sold de preluat din perioada precedenta lunii iunie 2006;

Pentru decontul lunii iunie 2006 societatea nu a solicitat, pana la inceperea inspectiei fiscale (septembrie 2007), corectarea ca urmare a inscrierii unei erori materiale (sold din luna precedenta nepreluat).

Organele de inspectie fiscala au respins la ramburasare TVA in suma de x lei pe considerentul ca societatea nu si-a exercitat in termenul legal dreptul la contestatie impotriva Deciziei de rambursare emisa ca urmare a solutionarii decontului de TVA pentru luna mai 2006 si a constatarilor inscrise in raportul de inspectie fiscala partiala anterior incheiat, conform art.205 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

**In drept**, sunt aplicabile si prevederile art.149 alin.1-5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la 1.01.2007, care precizeaza:

***“(1) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute de prezentul articol prin decontul de taxă pe valoarea adăugată.***

***(2) Se determină suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată, prin adăugarea la suma negativă a taxei pe valoarea adăugată, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu a fost solicitat a fi rambursat.***

***(3) Se determină taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată, în perioada fiscală de raportare, prin adăugarea la taxa pe valoarea adăugată de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului de taxă pe valoarea adăugată din soldul taxei pe valoarea adăugată de plată al perioadei fiscale anterioare.***

***(4) Prin decontul de taxă pe valoarea adăugată, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (2) și (3), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea***

**soldului taxei pe valoarea adăugată de plată sau a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată. Dacă taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată, rezultă un sold de taxă pe valoarea adăugată de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată este mai mare decât taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei pe valoarea adăugată, în perioada fiscală de raportare.**

**(5) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă pe valoarea adăugată din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă o persoană impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată, aceasta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată din perioada fiscală de raportare, mai mic de 50 milioane lei inclusiv, aceasta fiind reportată obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.”**

Acestea se coroborează cu art. 156 alin (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 1.01.2007:

**“1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:**

**a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;**

**b) să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;**

**c) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități;[...]**”

Din prevederile legale invocate rezulta modul in care persoanele impozabile, inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, stabilesc suma negativa a taxei pe valoarea adaugata si modul in care pot sa efectueze regularizarile prevazute de lege prin decontul de taxa pe valoarea adaugata. De asemenea rezulta obligatiile din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca prin Raportul de inspectie fiscala si Raportul de inspectie fiscala s-a verificat rambursarea TVA aferenta perioadelor fiscale martie 2006 si respectiv aprilie 2006, constatandu-se ca din suma totala de n lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare a fost respinsa la rambursare suma totala de r lei constituita din suma de s lei stabilita prin Decizia de impunere si suma de z lei stabilita prin Decizia de impunere. Din aceasta suma a fost contestata de catre societate suma de x lei reprezentand TVA respinsa la rambursare prin Decizia de impunere, ca urmare a stabilirii unei diferente de TVA colectata si pentru care societatea a colectat si inregistrat in evidenta contabila, in jurnalul de vanzari si respectiv la RD 1 din decontul lunar intocmit pentru luna mai 2006.

Se retine de asemenea ca operatiunile inscrise in decontul de TVA aferent lunii mai 2006, au fost supuse inspectiei fiscale, pentru perioada respectiva incheindu-se raportul de inspectie fiscala partiala, in baza caruia suma solicitata la rambursare de n lei care a fost aprobata in totalitate prin Decizia de rambursare. Impotriva acestei decizii societatea avea posibilitatea sa exercite calea administrativa de atac, prevazuta de art. 205 alin.(1) din Ordonanta nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

***“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”***

Avand in vedere faptul ca societatea nu a constestat decizia respectiva, se retine faptul ca aceasta a ramas definitiva prin neatacare.

Totodata se retine faptul ca in decontul de TVA intocmit pentru luna iunie 2006 societatea a diminuat taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta operatiunilor impozabile efectuate in luna iunie 2006 si facturate in luna iunie 2006 in suma totala de n lei cu suma de x lei, taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pentru perioada martie si aprilie 2006, colectata in luna mai 2006 prin intocmirea facturilor de livrare si inregistrarea acestora in evidenta contabila si in jurnalele de vanzari. Aceasta operatiune nu a avut la baza documente justificative asa cum prevede art.6 alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991:

**„(1) Înregistrările în contabilitate se fac cronologic și sistematic, potrivit planurilor de conturi și normelor emise în condițiile prevederilor art. 4.**

**(2) Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”**

Corectarea deconturilor de taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadelor anterioare, nu era posibila, deoarece potrivit pct.4.1 din Ordinul nr. 179/2007 pentru aprobarea Instructiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de TVA, **“nu este posibila pentru perioade fiscale care au fost supuse inspectiei fiscale sau pentru care este in curs de derulare o inspectie fiscala”**.

Mai mult, potrivit pct. 47.1 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala: **“Erorile materiale reprezintă greșelile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea și susținerile părților din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.”**

Prin urmare, erorile de calcul care pot determina reverificarea unor perioade nu pot fi decat erori de natura materiala, care nu pot privi fondul actului, respectiv existenta sau inexistenta obligatiilor stabilite prin acte administrative fiscale intocmite de organele de inspectie fiscala.

Astfel, faptul ca societatea nu a beneficiat de dreptul de a contesta actul administrativ fiscal prin care s-au verificat livrarile de bunuri si facturarea acestora, nu poate justifica reverificarea unor perioade intrucat

interpretarea gresita sau aparitia unor noi interpretari a actelor normative nu pot reprezenta date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării primelor verificari.

Prevederile mai sus mentionate trebuiesc interpretate in sensul mentinerii stabilitatii raporturilor juridice de drept fiscal stabilitate care nu putea fi asigurata daca normele legale privind reverificarea aceleasi perioade si aceluasi tip de impozit nu ar fi respectate.

Se retine ca practica Directiei generale de solutionare a contestatiilor in aceasta materie a reverificarii a fost constanta in sensul mentinerii stabilitatii raporturilor juridice in conditiile in care dispozitiile legale referitoare la efectuarea inspectiei fiscale nu au fost respectate.

Din dosarul cauzei rezulta ca suma de x lei a fost scazuta din TVA colectata in luna iunie 2006 in baza unor facturi emise in mai 2006, perioada pentru care a fost solutionat favorabil decontul de rambursare TVA si care nu mai poate fi supusa reverificarii potrivit prevederilor art.105 alin.(3) din OG nr.92/2003 republicata, care precizeaza:

***„ Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspectiei fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”***

Se retine ca din Raportul de inspectie fiscala partiala, finalizat prin emiterea Deciziei de rambursare si din decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit de societate la nivelul lunii iunie 2006, nu au fost constatate si respectiv nu au fost declarate de societate sume negative privind TVA, ca sold de preluat din perioada precedenta lunii iunie 2006.

In ceea ce priveste argumentul contestatoarei referitor la faptul ca “se afla in situatia de a colecta si a vira catre bugetul statului TVA de doua ori o data in urma rapoartelor de inspectie fiscala si o data in urma emiterii de facturi fiscale”, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea

favorabila a cauzei intrucat sumele stabilite suplimentar de organele fiscale fata de decontul de TVA nu se includ in decontul de TVA, astfel ca reglarea decontului de TVA prin diminuarea TVA colectata cu suma de x lei, TVA colectata in luna mai 2006, fara a avea documente justificative, nu a fost facut in mod corect si legal, conform Ordinului Ministrului Finantelor nr.256/2004, Anexa 2:

***“Nu se inscriu in decont:***

***[...]***

***- diferentele de taxa pe valoarea adaugata de plata constatate de organele de control, pentru care nu este reglementata includerea lor in decont.***

***Documentele fiscale neevidentiate in jurnalele pentru cumparari sau vanzari, constatate de organele de control fiscal, nu se mai evidentiaza in decont.”***

Avand in vedere cele retinute mai sus societatea nu indeplineste conditiile legale de rambursare a TVA in suma de x lei respinsa prin Decizia de impunere, suma care in mod eronat a diminuat TVA colectata din decontul lunii iunie 2006, fara documente legale justificative, astfel incat contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.149 si art. 156 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu art.205 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

## ***DECIDE***

**Respingerea** contestatiei formulate de **X** pentru suma de **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

**Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.**