

**DECIZIA NR. 10/        / 03/ 2010**  
**privind solutionarea contestatiei formulate de**  
**SC XXXX SRL**

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Sibiu a fost investita in baza art. 209 din OG 92/2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de **SC XXXX SRL** importiva Deciziei de impunere nr. XXXX/ 02.12.2009 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu, comunicata petentei in data de 09.12.2009.

Contestatia a fost depusa in termenul legal impus de art. 207 din OG 92/2003 R, fiind inregistrata la AFP Sibiu sub nr. XXXX/11.01.2010 si respectiv organul de inspectie fiscala sub nr. XXX12.01.2010, iar la organul de solutionare a contestatiei cu nr. XXXX3/15.01.2010. In urma corespondentei efectuata cu petenta de catre organul de solutionare a contestatiei in vederea completarii contestatiei formulate, raspunsul acesteia a fost inregistrat la DGFP Sibiu cu nr. XXXX/18.02.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta masurile dispuse prin decizia de impunere de mai sus privind plata la bugetul statului a sumei totale de XXXX lei din care:

- XXXX lei TVA
- XXXX lei majorari de intarziere TVA

**I.** Prin contestatia formulata petenta invoca urmatoarele:

-sumele inregistrate de catre societate ca incasate de la alte societati XXXX SRL si SC XXXX in baza unor contracte de imprumut, reprezinta creditare societate si nu avans marfa cum eronat a considerat organul de inspectie fiscala

-de asemenea, intre societatea verificata si respectivii terti nu au existat raporturi comerciale astfel incat sa se justifice finalitatea acestora de catre organele de control ca si avansuri marfa, in fapt neexistand nici o vanzare de marfa a societatii catre acesti terti, aceste incasari reprezentand o reala creditare a societatii

-pe de alta parte, lipsa documentelor justificative ori faptul ca pe ordinele de plata sunt inscrise mentiunea "avans marfa" si nu creditare societate, nu are nici o relevanta din punct de vedere fiscal, intrucat adesea insasi institutiile bancare impun care sa fie continutul unor astfel de documente de plata pentru usurinta inregistrarii operatiunilor, in conditiile in care mentiunea "avans marfa" este cea mai utilizata in raporturile bancare .

**II.** Organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr. XXX/02.12.2009 si Raportul de Inspectie Fiscala nr. XXXX/02.12.2009 a retinut urmatoarele :

Verificarea a avut ca obiectiv modul de fundamentare a cererii de rambursare a TVA in suma de XXX lei solicitata de catre societate prin decontul de TVA aferent lunii august 2009 inregistrat la AFP Sibiu sub nr. 378753/25.09.2009.

Perioada supusa verificarii este: 01.07.2004-31.08.2009.

In urma verificarii efectuate s-au constatat urmatoarele **deficiente** in ceea ce priveste determinarea TVA solicitata la rambursare:

1. In perioada 01.07.2004-31.08.2009 societatea a preluat in mod eronat in deconturile de TVA sumele reprezentand TVA deductibil si TVA colectat din jurnalele de cumparari si vanzari. Urmare acestui fapt organele de control au calculat accesorii, calculul lor fiind prezentat in anexa 6 la RIF.
  2. In luna martie 2008 societatea verificata a dedus TVA in suma de XXXX lei, fara a avea la baza un document justificativ, respectiv s-a dublat valoarea mai multor facturi de achizitii (anexa 7 la RIF). Pentru TVA stabilita suplimentar in suma de XXXX lei au fost calculate majorari de intarziere aferente.
  3. In ceea ce priveste sumele inregistrate in evidenta contabila in contul 419 "Clienti creditori" si cele inregistrate in contul 462 "Creditori diversi), organul de control fiscal a constatat urmatoarele:
    - XXXX lei –suma ce provine din incasari, in luna august 2004, de la clientul SC XXXX SRL, conform contractului de creditare intre societati inregistrat sub nr. 4/12.01.2004. Societatea nu poate prezenta insa modul de incasare al acestei sume (extras bancar, foaie de varsamant, chitanta etc). Astfel, organul de control nu poate lua in considerare contractul de creditare intre societati, aceasta suma reprezentand in speta un avans incasat de societatea verificata si pentru care aceasta avea obligatia colectarii TVA. Urmare acestui fapt, organul de control a stabilit o TVA datorata suplimentar de XXXX lei suma care nu se cuvine la rambursare. In nota explicativa data de reprezentantul societatii, acesta declara ca incasarea reprezinta "CEC girat sau foaie de varsamant depus in numele unui client care nu poate fi identificat". Pentru TVA stabilita suplimentar, societatea datoreaza majorari de intarziere.
    - XXXX lei – suma incasata de societate in luna mai 2005 de la SC XXX SRL pentru care societatea verificata prezinta ordine de plata cu care s-a incasat aceasta suma, avand inscrisa mentiunea "avans marfa". Urmare acestui fapt, organul de control a constatat ca aceasta suma reprezinta un avans marfa pentru care societatea avea obligatia colectarii TVA. Astfel, rezulta TVA datorata suplimentar in suma de XXXX lei, suma care nu se cuvine la rambursare. Pentru TVA stabilita suplimentar, societatea datoreaza majorari de intarziere.
    - XXXX lei –suma incasata de catre societate in luna noiembrie 2005 de la SC XXXX SRL, pentru care societatea verificata nu a putut prezenta nici un document de incasare, respectiv (extras de cont, ordin de plata, chitanta etc). Urmare acestui fapt, organul de control a constatat ca aceasta suma reprezinta un avans de marfa pentru care societatea avea obligatia colectarii TVA. Rezulta astfel, TVA datorata suplimentar in suma de XXXX lei, suma care nu se cuvine la rambursare. Pentru TVA stabilita suplimentar, societatea datoreaza majorari de intarziere.
- XXXX lei – suma pentru care societatea verificata prezinta contract de creditare nr. 178/10.07.2006, insa pe extrasul de cont bancar nr. 7/31.07.2006 conform caruia a fost incasata aceasta suma scrie contravaloare marfa. Urmare acestui fapt, organul de control a constatat ca aceasta suma reprezinta un avans marfa. Rezulta astfel, TVA datorata suplimentar in suma de XXXX lei si majorari de intarziere aferente.

- XXXX lei – suma pentru care societatea verificata prezinta contract creditare nr. 179/10.07.2006, inasa pe extrasul de cont bancar nr. 7/31.07.2006 conform caruia a fost incasata aceasta suma scrie contravaloare transport. Urmare acestui fapt, organul de control a constatat ca aceasta suma reprezinta un avans marfa pentru care societatea datoreaza TVA suplimentara in suma de XXX lei si majorari de intarziere. - XXX lei – suma pentru care societatea verificata prezinta contract de creditare nr. 184/24.07.2006, inasa pe extrasul de cont nr. 7/31.07.2006 conform caruia a fost incasata aceasta suma scrie contravaloare transport. Urmare acestui fapt, organul de control a constatat ca aceasta reprezinta avans marfa pentru care societatea datoreaza TVA suplimentara in suma de XXXX lei) si majorari de intarziere.

4. Societatea verificata prezinta contract de inchiriere nr. 362/13.02.2007 pentru inchirierea unui autotractor marca Iveco si remorca Piacenza, achizitionate in sistem de leasing de la SC XXXX SA si cap tractor marca Iveco achizitionat in sistem leasing de la SC XXXXX SA . In luna iunie 2008, societatea vinde cap tractor Iveco, prezentand un act aditional la contractul de inchiriere prin care chiria se stabileste in continuare la suma de 1000lei/ luna cu TVA inclus. Aceasta nu factureaza chirie conform contractului, respectiv suma de XXXX lei lunar, pana la sfarsitul contractului. Intrucat au fost incalcate prevederile legale in sensul ca veniturile din prestari servicii se inregistreaza in contabilitate pe masura efectuarii acestora, organul de control a stabilit astfel o TVA datorata suplimentar in suma de XXXX lei, calculata astfel: 1000 lei/ luna x13luni (aug. 2008-aug. 2009) x19/119, precum si majorari de intarziere aferente.

In concluzie, organul de inspectie fiscala a stabilit ca urmare a deficientelor descrise mai sus, TVA datorata suplimentar in suma totala de XXXX lei si majorari de intarziere TVA aferente in suma totala de XXXX lei.

**III.** Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele :

1. Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca petenta are dreptul sa deduca TVA in suma de XXXX lei in luna martie 2008 in conditiile in care societatea nu are la baza documente justificative.

In drept, sunt aplicabile prevederile :

- art. 146 alin (1) lit a) din Legea 571/2003 : "*Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin(5)*".

- pct. 46 alin (1) din HG 44/2004 : "*Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin(1) din Codul fiscal sau cu alte documente care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin(5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78. In cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/ prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va mentiona ca inlocuieste factura initiala.*"

Intrucat, in speta organul de inspectie fiscala a constatat dublarea valorii mai multor facturi de achizitii asa cum sunt prezentate in anexa 7 la Raportul de inspectie fiscala ,

rezulta ca petenta a incalcat prevederile legale citate si prin urmare in mod intemeiat aceasta datoreaza la bugetul de stat TVA in suma de XXXX lei .

2. Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca petenta datoreaza TVA stabilita suplimentar in suma de XXXX lei in perioada august 2004-iulie 2006, pentru sumele inregistrate in evidenta contabila a contului 419"Clienti creditor XXXX) si a contului 462"Creditori diversi XXXX astfel :

- pentru suma de XXXX lei societatea nu a prezentat nici un document referitor la modul de incasare (extras bancar, foaie de varsamant, chitanta). In nota explicativa data organului de control de catre administratorul societatii, se specifica ca suma de XXXX lei "a fost incasata printr-un CEC girat sau foaie de varsamant depus in numele unui client care nu a putut fi identificat" ,in contradictoriu cu evidenta contabila unde aceasta suma a fost inregistrata in creditul contului 419 "Clienti creditor " ca fiind incasata de la SC XXXX SRL si unde conform OMFP 1752/2005 in creditul acestui cont se inregistreaza sume facturate clientilor reprezentand avansuri pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii.

- pentru suma de XXXX lei societatea prezinta ordinele de incasare nr. 26/06.05.2005 in suma de XXXX lei, nr. 27/20.05.2005 in suma de XXXX lei si nr. 28/27.05.2005 in suma de XXXX lei. Pe aceste ordine de incasare este mentionat avans marfa. Administratorul societatii sustine ca aceasta suma reprezinta un imprumut firma, prezentand in acest sens un contract de imprumut. In evidenta contabila suma de 14.365 lei a fost inregistrata in creditul contului 419 "Clienti creditor" SC XXXX SRL, unde conform OMFP 1752/2005 in creditul contului se inregistreaza sume facturate clientilor reprezentand avansuri pentru livrari de bunuri sau prestari servicii. De asemenea, in luna aprilie 2006 societatea transfera suma de XXXX lei din creditul contului 419 "Clienti creditor" in creditul contului 462 "Creditori diversi".

- pentru suma de XXXX lei, societatea nu a prezentat nici un document referitor la modul de incasare (extras bancar, foaie de varsamant, chitanta), insa prezinta organului de control un contract de creditare. Conform evidentei contabile, aceasta suma a fost inregistrata in creditul contului 419"Clienti creditor"SC XXXX SRL, unde conform OMFP 1752/2005 in creditul contului se inregistreaza sume facturate clientilor reprezentand avansuri pentru livrari bunuri sau prestari servicii. De asemenea, in luna aprilie 2006, societatea transfera suma de 12.100 lei din creditul contului 419 "Clienti creditor" in creditul contului 462 "Creditori diversi", petenta motivand ca aceasta suma reprezinta creditare societate.

- pentru sumele de XXXX lei, XXX lei si XXXX lei societatea prezinta contractele de creditare nr.178/10.07.2006, 179/10.07.2006 si 184/24.07.2006. In extrasul bancar nr. 7/31.07.2006 pentru suma de XXX lei este mentionat incasare marfa, iar pentru sumele de XXXX lei si XXXX lei este mentionat contravaloare transport.

In sinteza, reiese ca toate sumele explicitate mai sus au fost efectiv inregistrate in evidenta contabila a petentei in creditul conturilor 419 "Clienti creditor" si respectiv 462"Creditori diversi", in unele cazuri efectuandu-se chiar transferuri de sume intre cele doua conturi, inregistrarile au la baza documente de incasare pe care este clar mentionata sintagma "avans marfa"sau in alte cazuri inregistrarea s-a efectuat fara documente de incasare, invocandu-se in sustinerea cauzei contracte de creditare.

Din aceste motive si avand in vedere functiunea celor doua conturi, organul de solutionare a contestatiei retine, din analiza documentelor prezentate la dosarul cauzei :fise cont 419"Clienti creditor "SC XXXX SRL, fisa de cont 419"Clienti creditor"SC Stalserv SRL, fisa de cont 462"Creditori diversi"SC XXXXX SRL, ordine de plata , extras de cont

si Nota explicativa, ca toate sumele incasate de petenta reprezinta avansuri marfa pentru care avea obligatia colectarii TVA, exigibilitatea acestora intervenind la data incasarii.

In drept, avandu-se in vedere perioada cand au fost identificate inregistrarile de mai sus si anume august 2004-iulie 2006, sunt aplicabile prevederile :

- art. 134 alin (1) si alin(5) lit. b) din Legea 571/2003:”*Faptul generator al taxei reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.”si”Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata este anticipata faptului generator si intervine:b) la data incasarii avansului (.....).Prin avansuri de intelege incasarea partiala sau integrala a contravalorii bunurilor sau serviciilor, inaintea livrarii, respectiv a prestarii.”*

- art. 155 alin (7) din Legea 571/2003 unde se specifica:”*Daca plata pentru pentru operatiuni taxabile este incasata inainte ca bunurile sa fie livrate sau inaintea finalizarii prestarii serviciilor, factura fiscala trebuie emisa in termen de cel mult 5 zile lucratoare de la fiecare data cand este incasat un avans, fara a depasi finele lunii in care a avut loc incasarea.”*

- art. 137 alin (1) lit. a) din Legea 571/2003 :”*Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din : a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii,(...), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert(...)*”.

In concluzie, intrucat societatea nu colectat TVA aferent avansurilor incasate, in mod intemeiat organul de control fiscal a stabilit ca datoreaza bugetului de stat TVA suplimentara in suma totala de XXXX lei.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele societatii ca “nu a existat nici un fel de vanzare pentru care sa se fi incasat avans marfa si ca in realitate, platile au reprezentat o reala creditare a societatii “ , intrucat aceasta sustinere este asa cum am detaliat mai sus contrazisa de documentele anexate la dosarul cauzei, de insasi inregistrarile din evidenta contabila proprie, organul de inspectie fiscala nu a facut decat identificarea lor si stabilirea implicatiei fiscale in speta.

Mai mult, in conformitate cu art. 6 din Legea 82/1991 R : “(1) *Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intru-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.*(2) *Documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si acelor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.*” Prin urmare, daca in documentele justificative sunt inscrise alte operatiuni decat cele pentru care au fost emise doar pentru ca mentiunea avans marfa este “cea mai utilizata in raporturile bancare” si anume ca este creditare societate si nicidecum avans marfa, mentionam ca legea nu prevede asemenea exceptii, documentul justificativ asa cum este el emis sta la baza inregistrarii in contabilitate. De asemenea , legat de sustinerea petentei ca inregistrarile in speta se refera expres la operatiuni de creditare, se retine ca pe parcursul inspectiei fiscale petenta nu a prezentat nici un document prin care sa certifice ca societatile cu care avea incheiate contracte de creditare au fost autorizate de catre BNR pentru a desfasura astfel de activitati.

3. In fapt, a fost identificat in urma verificarii fiscale un contract de inchiriere nr. 362/13.02.2007 pentru inchirierea unor utilaje achizitionate de catre petenta in sistem

leasing. In luna iunie 2008, societatea vinde cap tractor Iveco , prezentand un act aditional la contractul de inchiriere prin care chiria se stabileste in continuare la suma de 1000 lei/luna cu TVA inclus, insa nu factureaza chiria pana la sfarsitul derularii contractului.

Din aceasta cauza ,in perioada august 2008-august 2009, organul de control a calculat o TVA suplimentara in suma de XXXX lei (XXXlei chirie/ luna x 13 luni x19/119).

In drept, sunt aplicabile prevederile :

- pct. 215 alin (1) din OMFP 1752/2005 :*"veniturile din prestari de servicii se inregistreaza in contabilitate pe masura efectuarii acestora"*.
- art. 155 alin (1) din Legea 571/2003 :*"Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii(...), trbuie sa emita o factura catre beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa."*

Prin urmare, conform textelor legale citate petenta avea obligatia de a emite factura pentru chiria prevazuta in contract, obligatie ce nu a fost respectata si astfel in mod intemeiat organul de control fiscal a stabilit ca aceasta datoreaza la bugetul de stat TVA in suma de XXXX lei.

In sinteza, pentru deficientele prezentate in continutul prezentei decizii, petenta datoreaza la bugetul de stat TVA suplimentara in suma totala de XXXX lei si majorari de intarziere aferente in suma de XXXX lei, calculate ca masura accesorie in conformitate cu art. 82(3) din OG 92/2003 coroborat cu OMFP 256/2004 si art. 156<sup>2</sup> din Legea 571/2003, precum si art. 120 din OG 92/2003 R.

Pentru considerentele retinute in baza art. 211(5) din OG 92/2003 R

#### DECIDE

Respingerea contestatiei ca neantemeiata pentru suma totala de 31.799 lei reprezentand :

- XXXX lei TVA
- XXXX lei majorari de intarziere TVA

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

Ec. XXXXXX  
DIRECTOR COORDONATOR

VIZAT  
Cons. jr. XXXXX  
SEF SERV. JURIDIC