

013405NT

Urmare inspectiei fiscale efectuata de organe de control din cadrul activitatii de inspectie fiscala la societatea comerciala "X", finalizata prin intocmirea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite de inspectia din data de 23.03.2005 care are ca anexa raportul de inspectie fiscala din data de 23.03.2005, s-au stabilit in sarcina societatii, printre altele, obligatii fiscale suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Petenta formuleaza contestatie impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, contestand partial diferenta de taxa pe valoarea adaugata si integral dobanzile si penalitatile de intarziere calculate prin decizia de impunere. De asemenea societatea contesta faptul ca din taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare i s-a compensat amenda in conditiile in care aceasta a fost achitata in timpul controlului cu chitanta M:F:P din data de 16.03.2005 si solicita restituirea acestei sume.

In fapt,

- Motivat de faptul ca agentul economic nu a inregistrat integral in evidenta financiar – contabila marfurile achizitionate pe baza de facturi si avize de insotire a marfii, organele de control au stabilit o diferenta de venituri neinregistrate cu o taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta.

In anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala sunt precizate avizele si facturile potrivit carora s-au facut aprovizionarile de marfuri, in baza acestor documente organele de control procedand la stabilirea diferentei de taxa pe valoarea adaugata colectata, fara a acorda drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile fiscale prezentate organelor de control. Odata cu depunerea contestatiei societatea contestatoare a anexat si facturile fiscale de aprovizionare reconstituite care au avut la baza intocmirea avizelor de insotire a marfii precizate in anexa nr. 2.

- Organele de control nu au acordat societatii drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in baza unor avize de insotire a marfii. Petenta a precizat ca existau la data controlului facturile fiscale originale emise in baza acestor avize, dar au fost omise de organele de control, facturi pe care le anexeaza in original la contestatie.

- Organele de control nu au acordat societatii drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in baza avizului de insotire a marfii. Societatea mentioneaza ca aceasta suma a fost dedusa in baza facturii fiscale care a avut la baza intocmirii acest aviz, factura care exista si la data controlului si pe care a anexat-o in copie la contestatie.

- Taxa pe valoarea adaugata neaprobata la deducere de organele de control in baza unui aviz de insotire a marfii este mai mare decat suma pe care societatea recunoaste ca in mod eronat a dedus-o in baza acestui aviz. Potrivit jurnalului de cumparari, anexat in copie la contestatie, societatea a dedus eronat o suma mai mica decat cea neadmisa la deducere.

- Organele de control au considerat ca o suma a fost dedusa in plus fata de taxa inscrisa in factura fiscala intrucat in jurnalul de cumparari la rubrica T.V.A. este inscrisa o suma mai mare decat cea inscrisa in factura.

La inregistrarea documentelor in jurnalul de cumparari pentru luna august 2002 societatea a inversat baza impozabila cu taxa pe valoarea adaugata, aferente facturii sus mentionate, dar in totalul reprezentand taxa pe valoarea adaugata de dedus preluat la intocmirea decontului T.V.A. pentru luna august 2002 a fost inclusa suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata, nu suma reprezentand baza impozabila.

- Organele de control au considerat ca o suma a fost dedusa in plus fata de taxa inscrisa in factura fiscala intrucat in jurnalul de cumparari la rubrica T.V.A. este inscrisa o suma mai mare decat cea inscrisa in factura.

La inregistrarea documentelor in jurnalul de cumparari pentru luna mai 2003 societatea a inversat baza impozabila cu taxa pe valoarea adaugata, aferente facturii sus mentionate, dar in totalul reprezentand taxa pe valoarea adaugata de dedus preluat la intocmirea decontului T.V.A. pentru luna mai 2003 a fost inclusa suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata , nu suma reprezentand baza impozabila.

- Organele de control au considerat ca o suma a fost dedusa in plus fata de taxa inscrisa in factura fiscala, intrucat in jurnalul de cumparari pentru luna iunie 2003 a fost inscrisa o suma mai mare decat taxa inscrisa in factura.

In totalul reprezentand taxa pe valoarea adaugata de dedus preluat din jurnalul de cumparari la intocmirea decontului T.V.A. pentru luna iunie 2003 a fost inclusa suma inscrisa in factura nu cea inscrisa in jurnalul de cumparari.

- Pentru calculul dobanzilor si al penalitatilor de intarziere aferente diferentelor de taxa pe valoarea adaugata organele de control au considerat ca taxa pe valoarea adaugata de plata taxa cu care a fost majorata taxa pe valoarea adaugata colectata de societate si taxa cu care a fost diminuata taxa pe valoarea adaugata dedusa de societate.

In drept,

Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata

Potrivit art. 13 alin. 1 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata "Baza de impozitare reprezinta contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adaugata."

Art. 18 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata reglementeaza urmatoarele:

"Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni, exclusiv taxa pe valoarea adaugata;

b) preturile de achizitie sau, in lipsa acestora, pretul de cost, determinat la momentul livrarii/prestarii, pentru operatiunile prevazute la art. 3 alin. (4) si la art. 4 alin. (3);

c) compensatia pentru operatiunile prevazute la art. 3 alin. (3) lit. b) si la art. 4 alin. (2).”

Referitor la taxa pe valoarea adaugata deductibila

Articolul 19 din O.U.G. nr.17/2000, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede: “Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente intrarilor contribuabilii sunt obligati:

a) sa justifice suma taxei prin documente intocmite conform legii de catre contribuabili inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata;

b) sa justifice ca bunurile in cauza sunt destinate pentru nevoile firmei si sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere priveste numai taxa ce este inscrisa intr-o factura fiscala sau in alt document legal care se refera la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operatiunilor prevazute la art. 18.”

Legea nr. 345/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, la art. 24 alin. (1) stipuleaza:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata orice persoana impozabila trebuie sa justifice suma taxei cu urmatoarele documente:

a) pentru deducerea prevazuta la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele sau, de catre persoane impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata; (...).”

Art.145 alin. (8) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede: “Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. Beneficiarii serviciilor prevazute la art. 150 alin. (1) lit. b) si art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, *justifica taxa dedusa, cu factura fiscala*, intocmita potrivit art. 155 alin. (4); (...).”

Referitor la reconstituirea documentelor

O.M.F.P. nr. 1850/2004 privind registrele si formularele financiar – contabile in anexa nr. 1, punctul E care reglementeaza reconstituirea documentelor justificative si contabile pierdute, sustrate sau distruse, stipuleaza urmatoarele:

“27 Pentru a putea fi inregistrate in contabilitate, operatiunile economico-financiare trebuie sa fie justificate cu documente originale, intocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.

(...)

31. *In cazul in care documentul disparut a fost emis de alta unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitenta, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitenta.* In acest caz, unitatea emitenta va trimite unitatii solicitatoare, in termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

32. Documentele reconstituite vor purta in mod obligatoriu si vizibil mentiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numarului si datei dispozitiei pe baza careia s-a facut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legala pentru efectuarea inregistrarilor in contabilitate.

(...)."

H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal la cap. X "Regimul deducerilor", art. 145, pct. 51 (1) precizeaza: "Justificarea deductiei taxei pe valoarea adaugata se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art.145 alin. (8) din Codul fiscal. *In cazuri exceptionale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deductia poate fi justificata cu documentul reconstituit potrivit legii.*"

Referitor la dobanzile si penalitatile de intarziere

Potrivit art. 114 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003, republicata "Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere."

Art. 148 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, care reglementeaza determinarea taxei pe valoarea adaugata de plata sau a sumei negative de taxa, la alin. (1) si (2) stipuleaza:

"(1) In situatia in care taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate de o persoana impozabila, care este dedusa intr-o perioada fiscala, este mai mare decat taxa pe valoarea adaugata colectata, aferenta operatiunilor taxabile, rezulta un excedent in perioada de raportare, denumit in continuare suma negativa a taxei pe valoarea adaugata.

(2) In situatia in care taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor taxabile, exigibila intr-o perioada fiscala, denumita taxa colectata, este mai mare decat taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate, dedusa in acea perioada fiscala, rezulta o diferenta denumita taxa pe valoarea adaugata de plata pentru perioada fiscala de raportare."

Fata de motivele de fapt si de drept invocate, retinem urmatoarele:

- Organele de control au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta unor venituri neinregistrate, motivand doar ca agentul economic nu a inregistrat in evidenta financiar – contabila achizitionarea acestor marfuri pe baza de facturi si avize de insotire a marfii. Organele de control nu au acordat drept de deductie pentru taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile fiscale de aprovizionare prezentate de societate, fara a efectua o analiza in detaliu asupra dreptului de deductie a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in aceste facturi.

Odata cu depunerea contestatiei societatea contestatoare a anexat la aceasta si facturile fiscale de aprovizionare reconstituite aferente avizelor de

insotire a marfii in baza carora organele de control au stabilit diferentele de venituri neinregistrate cu taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta.

Urmeaza ca organele de control sa stabileasca situatia de fapt fiscala functie de documentele existente la dosarul cauzei.

- Referitor la taxa pe valoarea adaugata pentru care organele de control nu au acordat drept de deducere intrucat societatea a prezentat la control avize de insotire a marfii, mentionam ca societatea a depus la dosarul contestatiei facturile fiscale reconstituite aferente acestor avize de insotire a marfii.

Potrivit actelor normative care reglementeaza reconstituirea documentelor in cazul in care documentul disparut a fost emis de alta unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitenta, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitenta. In caz de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al facturii fiscale de aprovizionare a societatii cu marfuri, deducerea taxei pe valoarea adaugata poate fi justificata cu documentul reconstituit potrivit legii.

Sub aspectul fortei probante, facturile fiscale reconstituite de societate in data de 21.04.2005, ulterior intocmirii deciziei de impunere, potrivit O.M.F.P. nr. 1850/2004, sunt asimilate facturilor originale, *astfel incat organele de control vor acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in lunile in care au avut loc operatiunile de cumparari, in conditiile in care reconstituirea documentelor s-a facut potrivit legii.*

- Referitor la taxa pe valoarea adaugata pentru care organele de control nu au acordat societatii drept de deducere in baza avizelor de insotire a marfii precizam ca petenta a depus la dosarul contestatiei, in original, facturile fiscale emise in baza acestor avize, *urmand ca organele de control sa ia in considerare aceste documente.*

- Referitor la taxa pe valoarea adaugata pentru care organele de control nu au acordat societatii drept de deducere in baza avizului de insotire a marfii, societatea a depus la dosarul cauzei, in copie, factura fiscala care a avut la baza intocmirii acest aviz, factura care exista si la data controlului si poarta viza organului de control, *urmand ca organele de control sa ia in considerare acest document.*

- Referitor la taxa pe valoarea adaugata neaprobata la deducere de catre organele de control reprezentand diferenta dintre taxa dedusa de societate in baza avizului de insotire a marfii si suma mai mare neadmisa la deducere, mentionam ca in mod eronat organele de control nu au aprobat la deducere aceasta suma intrucat societatea, potrivit jurnalului de cumparari pentru luna mai 2001, a dedus in baza acestui document o taxa pe valoarea adaugata mai mica decat cea neaprobata la deducere, *aspect recunoscut de organele de control prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei.*

- Referitor la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere precizam ca organele de control in mod eronat au considerat ca societatea a dedus in plus aceasta suma, intrucat la inregistrarea facturii fiscale in jurnalul de cumparari pentru luna august 2002 societatea a inversat baza impozabila cu taxa pe valoarea adaugata, dar in totalul reprezentand taxa pe valoarea adaugata de dedus preluat la intocmirea decontului T.V.A. pentru luna august 2002 a fost

inclusa suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata si nu suma reprezentand baza impozabila, *aspect recunoscut de organele de control prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei.*

- Referitor la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere mentionam ca in mod eronat organele de control au considerat ca societatea a dedus in plus aceasta suma, intrucat la inregistrarea facturii fiscale in jurnalul de cumparari pentru luna mai 2003 societatea a inversat baza impozabila cu taxa pe valoarea adaugata, dar in totalul reprezentand taxa pe valoarea adaugata de dedus preluat la intocmirea decontului T.V.A. pentru luna mai 2003 a fost inclusa suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata si nu suma reprezentand baza impozabila, *aspect recunoscut de organele de control prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei.*

- Referitor la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere in mod eronat organele de control au considerat ca aceasta suma a fost dedusa in plus fata de taxa inscrisa in factura fiscala, intrucat in jurnalul de cumparari pentru luna iunie 2003 a fost inscrisa o suma mai mare decat taxa inscrisa in factura, dar in totalul reprezentand taxa pe valoarea adaugata de dedus preluat din jurnalul de cumparari la intocmirea decontului T.V.A. pentru luna iunie 2003 a fost inclusa suma inscrisa in factura, *aspect recunoscut de organele de control prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei.*

- Referitor la modul de calcul al dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente diferentei de taxa pe valoarea adaugata retinem ca, potrivit art. 114 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, republicata dobanzile si penalitatile de intarziere se datoreaza doar in cazul neachitarii la termenul de scadenta a unei obligatii de plata. Ca urmare scadenta intervine doar in situatia existentei unei obligatii de plata care din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata reprezinta taxa pe valoarea adaugata de plata care se stabileste ca diferenta intre taxa pe valoarea adaugata colectata si taxa pe valoarea adaugata dedusa pentru perioada fiscala de raportare, conform prevederilor art. 148 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In conditiile in care organele de control vor stabili diferente de taxa pe valoarea adaugata colectata si/sau deductibila cu acestea vor influenta situatia taxei pe valoarea adaugata inscrisa in deconturile T.V.A. depuse de societate la organul fiscal. *Dobanzile si penalitatile de intarziere se vor calcula numai daca vor exista perioade de raportare (luni) in care se va stabili taxa pe valoarea adaugata de plata.*

Avand in vedere cele expuse si prevederile art. 182 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia "In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. (...)" si ale alin.(4) al aceluiasi articol care stipuleaza urmatoarele "Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a

efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”, urmeaza a se desfiinta capitolul referitor la taxa pe valoarea adaugata din decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala din data de 23.03.2005 si raportul de inspectie fiscala din data de 23.03.2005, in temeiul art. 185 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicata care prevede:

“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

In consecinta, o alta echipa de control decat cea care a intocmit decizia de impunere contestata va efectua o noua verificare a taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.07.2000 – 31.12.2004 in scopul stabilirii situatiei reale a taxei pe valoarea adaugata si a acesoriilor aferente, tinand cont de probele noi depuse de contetatoare in sustinerea cauzei si de **cele retinute prin prezenta decizie.**

Referitor la capatul de cerere prin care societatea. contesta compensarea amenzii cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat, in conditiile in care aceasta amenda a fost achitata in timpul controlului cu chitanta M.F.P. din data de 16.03.2005, precizam ca pentru acest aspect contestatia a fost transmisa de catre activitatea de inspectie fiscala judeteana, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice teritoriale, potrivit art. 178 ali. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.