

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE

DECIZIA Nr. 19_____
din_____2008

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC "X" SRL din ...
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice ...
sub nr. .../ 31.01.2008

Directia Generala a Finantelor Publice ... a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice a municipiului ... prin adresa nr. .../ 31.01.2008 cu privire la contestatia formulata de SC "X" SRL din ... impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 20.11.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 19.11.2007.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... prin Decizia de impunere nr. .../ 20.11.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 19.11.2007, privind respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la registratura generala a Directiei Generale a Finantelor Publice ... sub nr. .../ 14.01.2008 fiind repartizata Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... spre intocmirea dosarului si a referatului cu propuneri de solutionare.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice

... este investita sa solutioneze pe fond contestatia depusa conform art. 209(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 20.11.2007 si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 19.11.2007, emise de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice a municipiului ..., SC "X" SRL din ... aduce urmatoarele argumente:

- precizeaza ca in cursul anului 2006 nu s-a facut descarcarea gestiunii de materii prime conform retetarului, ceea ce a generat unele fenomene, cum ar fi:

1. un sold cantitativ si valoric foarte mare la materii prime, neconform cu realitatea, ceea ce a generat eroarea scriptica la valoarea materiilor prime si in exercitiul financiar 2007;

2. o conceptie gresita asupra ponderii materiilor prime in costul de productie ca fiind 22,76%, intrucat indiferent care ar fi procentul materiilor prime in costul de productie, acesta nu poate fi considerat o constanta, ci este un procent variabil care depinde la fiecare achizitie de pretul de achizitie al materiei prime;

3. datorita stocului initial mare la materii prime, la data efectuarii inventarului in 05.07.2007 scriptic stocul de materii prime era mai mare decat cel real;

- mentioneaza ca in cazul aprovizionarii cu combustibili pentru productie pe baza bonului fiscal, nu are de ce sa fie trecut numarul de inmatriculare al masinii pentru ca nu este un consum pe acel mijloc de transport, ci pentru productie, si solicita sa se indice temeiul legal in baza caruia aprovizionarea cu combustibili pentru productie este obligatoriu sa se faca pe baza de factura;

- considera ca ponderea de 22,76% a materiilor prime consumate in 2006 nu poate fi pastrata constant pe anul 2007, iar diferenta de taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta materiilor prime aprovizionate peste acest procent nu poate fi respinsa la rambursare;

- sustine ca nu este corect sa se refuze restituirea TVA pentru minusul din gestiune constatat la inventarul din 05.07.2007, deoarece acest minus scriptic a mai fost refuzat odata ca fiind excedent la ponderea de 22,76% a materiilor prime consumate.

In consecinta, solicita anulara Deciziei de impunere nr. .../ 20.11.2007 si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 19.11.2007.

II. Urmare a solicitarii la rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei din deconturile de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare pe martie si iunie 2007, inregistrate sub nr. .../ .../ 25.04.2007 (suma de ... lei) si nr. .../ .../ 25.07.2007 (suma de ... lei), prin Decizia de impunere nr. .../ 20.11.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 19.11.2007, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... au constatat urmatoarele:

1. In perioada ianuarie - iunie 2007 SC "X" SRL a obtinut venituri din vanzarea produselor finite in suma de ... lei pentru care s-au consumat materii prime in valoare totala de ... lei, ceea ce inseamna ca pentru o parte din materiile prime achizitionate si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata fara sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Tinand seama de faptul ca societatea nu are organizata si nu conduce contabilitatea de gestiune conform specificului activitatii, evidenta contabila nu respecta principiile calculatiei costurilor si nu permite stabilirea corecta a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impozitare aferenta consumurilor de materii prime utilizate pentru obtinerea de venituri taxabile folosind procentul de 22,76% calculat ca pondere a valorii materiilor prime in valoarea produselor finite pe anul 2006, rezultand ca societatea are drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei si nu indeplineste conditiile de rambursare pentru TVA in suma de ... lei.

2. Societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei aferenta achizitiilor de carburanti auto pe perioada 01.03.2007 - 01.06.2007 efectuate pe baza de bonuri fiscale care nu au fost completate corespunzator (lipsa stampilei, a datelor de identificare a cumparatorului, precum si a numarului de inmatriculare a autovehiculului) si pentru care aceasta nu a prezentat facturi fiscale de aprovizionare.

3. Pentru verificarea realitatii soldurilor din balanta de verificare la 30.06.2007 a fost efectuata inventarierea factica a materiilor prime si a produselor finite detinute de societate la data de 05.07.2007 si avand in vedere intrarile si iesirile din perioada 01.07 - 05.07.2007, a rezultat ca fata de stocul

scriptic de materii prime si produse finite in suma de ... lei, stocul faptic este in suma de ... lei.

Ca urmare, pentru minusul din gestiunea de materii prime constatat la data de 05.07.2007 in suma de ... lei (... lei - ... lei), organele de inspectie fiscala au colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta in cota de 19%, stabilind un debit suplimentar in suma de ... lei.

4. Totodata, in perioada iulie 2006 - iunie 2007 SC "X" SRL a inregistrat in evidenta contabila si a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei fara a avea la baza documente justificative (5 facturi de la SC "T" SRL neprezentate, 2 facturi emise de SC "X" SRL inregistrate si in luna sept. 2006, pozitii inscrise in jurnalele de cumparari fara documente sau cu documente din care lipsesc codul de inregistrare fiscala al cumparatorului sau acesta este inscris eronat) si de asemenea, a emis mai multe facturi fiscale cu TVA colectata in suma totala de ... lei fara sa le inregistreze in evidenta contabila si nici in jurnalul de vanzari sau in deconturile de taxa pe valoarea adaugata pe perioada verificata.

In baza celor constatate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu indeplineste conditiile legale de rambursare pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei), suma cu care au diminuat soldul sumei negative a taxei solicitata la rambursare prin cele doua deconturi de TVA depuse pe lunile martie si iunie 2007 in suma totala de ... lei si au aprobat rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

III. Avand in vedere cele constatate de organul de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC "X" SRL are sediul in ..., str. ... nr. ..., este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului ... sub nr. J .../ .../ 2005 si are codul de identificare fiscala

Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa se pronunte asupra masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala in solutionarea deconturilor de taxa pe valoarea adaugata cu suma negativa cu optiune de rambursare depuse de SC "X" SRL pe martie si iunie 2007 prin Decizia de impunere nr. .../ 20.11.2007 si respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Contestatia se analizeaza si se solutioneaza avand in vedere motivele de fapt si de drept invocate de contestatoare si dovezile aduse de aceasta, in limitele sesizarii facute, motiv pentru care putem raspunde numai in limitele investirii facute prin contestatie cu privire la respectarea legislatiei fiscale doar pentru punctele din Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 19.11.2007 cu privire la care contestatoarea si-a mentionat argumentele, pentru celelalte constatari contestatia fiind nemotivata.

In drept, sunt prevederile art. 196(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

"(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza, [...]."

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca SC "X" SRL isi poate exercita dreptul de deducere al taxei aferenta unor achizitii de materii prime din perioada ianuarie - iunie 2007, in conditiile in care societatea nu justifica utilizarea acestora in folosul operatiunilor sale taxabile.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, reiese ca SC "X" SRL a obtinut in perioada ianuarie - iunie 2007 venituri din vanzarea produselor finite in suma de ... lei pentru care a inregistrat un consum de materii prime in valoare de ... lei pentru care si-a exercitat si dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta.

De asemenea se retine ca, societatea nu are organizata si nu conduce contabilitatea de gestiune conform specificului activitatii, evidenta contabila nu respecta principiile calculatiei costurilor si nu permite stabilirea corecta a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, astfel ca organele de control au procedat la estimarea bazei de impunere pe baza ponderii consumului de materii prime in veniturile obtinute din vanzarea de produse finite pe anul 2006 care a fost de 22,76%, rezultand partea din materiile prime pentru care in semestrul I 2007 nu se justifica destinatia in folosul operatiunilor taxabile si nici deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

"(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile.[...]",

completate cu dispozitiile pct. 45 alin.(4) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se mentioneaza:

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin.(1) si (2) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura fiscala sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate;

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin.(2) din Codul fiscal ."

Prin urmare, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de materii prime, societatea trebuia sa indeplineasca cerinta privind utilizarea acestora in folosul operatiunilor sale taxabile, fapt neindeplinit de catre contestatoare, intrucat evidenta contabila a acesteia si lipsa contabilitatii interne de gestiune nu permit stabilirea consumului efectiv de materii prime pentru obtinerea de produse finite.

Ca atare, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea valorii consumului de materii prime pe perioada verificata, care constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata deductibila legal si au luat ca referinta anul anterior 2006, cand, conform balantelor de verificare intocmite si a bilantului contabil existent la dosarul fiscal, consumul specific a fost de 22,76% reprezentand ponderea valorii materiilor prime in valoarea produselor finite si au stabilit ca din cheltuielile cu materii prime inregistrate in suma de ... lei, societatea justifica utilizarea materiilor prime in suma de ... lei si nu justifica utilizarea in folosul operatiunilor ce dau drept de deducere pentru materii prime in suma de ... lei.

Pe cale de consecinta, organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta valorii materiilor prime neutilizate in folosul operatiunilor taxabile, urmand ca pentru aceasta suma contestatia sa fie respinsa ca neintemeiata.

In ceea ce priveste sustinerea din contestatie ca procentul de 22,76% reprezentand ponderea materiilor prime in costul de productie pe anul 2006 nu poate fi considerat constant si pe anul 2007, precizam ca aceasta nu se justifica, fiind o simpla afirmatie care nu este de natura sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala, intrucat societatea nu a prezentat nici in timpul controlului si nici cu ocazia depunerii contestatiei nici un fel de calcul al consumurilor efective de materii prime pe perioada verificata ianuarie - iunie 2007, astfel ca organele de inspectie fiscala corect au procedat la estimarea acestor consumuri pe baza datelor si elementelor care sunt cele mai apropiate de situatia de fapt fiscala.

In acest sens, la art. 67 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se specifica:

“(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.”

2. Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa se pronunte daca contestatoarea avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, in conditiile in care aceasta este aferenta unor achizitii de carburanti auto pe baza de bonuri fiscale necompletate corespunzator si pentru care nu a prezentat facturi fiscale.

In fapt, in luna martie 2007 SC "X" SRL si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta achizitiei cantitatii de ... kg motorina in baza unor bonuri fiscale necompletate corespunzator, respectiv lipsa stampilei, a denumirii cumparatorului si a numarului de inmatriculare a autovehiculului si de asemenea, in perioada aprilie - iunie 2007 a inregistrat in evidenta contabila si a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta unor achizitii de carburanti auto de la SC "A" SRL fara a avea la baza documente legal acceptate, si anume lipsa datelor de identificare a cumparatorului si a numarului de inmatriculare a autovehiculului.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 146 alin.(1) lit. a) si art. 155 alin.(5) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere.

(1) 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);

[...]

Art. 155. Facturile fiscale.

(5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:

a) numarul de ordine, in baza uneia sau mai multor serii, care identifica factura in mod unic;

b) data emiterii facturii;

[...]

e) denumirea/ numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz;”

Prin exceptie, la art. 146 alin.(2) din acelasi act normativ, se prevede ca:

"(2) Prin norme se vor preciza cazurile in care documentele sau obligatiile, altele decat cele prevazute la alin.(1), se vor prezenta sau indeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”,

completate cu dispozitiile pct. 46 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se mentioneaza:

"46. (2) Pentru carburantii auto achizitionati, deducerea taxei poate fi justificata cu bonurile fiscale emise conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 28/ 1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr. 64/ 2002, republicata, cu modificarile ulterioare, **daca sunt stampilate si au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.**"

Potrivit prevederilor legale de mai sus, regula generala este ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate se justifica cu factura fiscala de cumparare care sa contina obligatoriu informatiile prevazute, fata de care, prin exceptie, pentru achizitiile de carburanti auto deducerea se poate justifica cu bonurile fiscale emise de furnizori, numai daca acestea sunt stampilate si au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare al autovehiculului, obligatii neindeplinite de catre contestatoare.

Prin urmare, intrucat pentru achizitiile de carburanti auto pe perioada martie - iunie 2007 societatea nu a putut prezenta facturi fiscale de cumparare, iar bonurile fiscale nu indeplinesc cerintele legale privind informatiile pe care trebuie sa le contina pentru deducerea taxei pe valoarea adaugata, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei, contestatia urmand sa fie respinsa pentru acest capat de cerere ca neintemeiata.

3. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca SC "X" SRL are obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta lipsei din gestiunea de materii prime in suma de ... lei constatata cu ocazia inventarierii efectuate in timpul inspectiei fiscale.

In fapt, in vederea verificarii realitatii soldurilor din balanta de verificare, cu ocazia inventarierii stocurilor de materii prime si produse finite detinute de societate la data de 05.07.2007 a rezultat ca fata de stocul scriptic in suma totala de ... lei, stocul faptic de materii prime si produse finite inventariate a fost in suma de numai ... lei, rezultand astfel o diferenta in minus in gestiune la stocul faptic fata de stocul scriptic in suma de ... lei pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 128 alin.(4) lit.d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"Art. 128 - (4) Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:

[...]

d) bunurile constatate lipsa din gestiune, cu exceptia celor la care se face referire la alin.(8) lit. a) - c)."

coroborate cu prevederile art. 140 alin.(1) din actul normativ mentionat, care prevad:

"Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce."

Prin urmare, deoarece bunurile constatate lipsa din gestiune sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata, acestea fiind operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata cu cota standard de 19%, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca SC

"X" SRL are obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta stocului de materii prime constatat lipsa din gestiunea de materii prime la data de 05.07.2007.

Referitor la argumentul invocat in contestatie ca nu este corect sa se refuze restituirea TVA aferenta minusului constatat la inventar, deoarece aceasta a mai fost refuzata si ca excedent la ponderea de 22,76% a materiilor prime consumate, mentionam ca nu se sustine si nu poate fi luat in considerare la solutionarea favorabila a acestui capat de cerere, intrucat baza de calcul a procentului de utilizare a materiilor prime in interesul operatiunilor taxabile a fost consumul inregistrat in contabilitate in rulajul contului de cheltuieli cu materiile prime, iar lipsa din gestiune la data de 05.07.2007 a fost constatata fata de soldul acestui cont, fara a fi influentata de ponderea in cauza.

4. In afara capetelor de cerere privind taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) anterior tratate, **pentru celelalte constatari cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei**, si anume taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei pentru care societatea si-a exercitat in mod eronat dreptul de deducere fara a avea la baza documente justificative si taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei inscrisa in facturi fiscale de vanzari emise in perioada iulie 2006 - iunie 2007 si neinregistrate de societate in evidenta contabila, in jurnalele de vanzari si in deconturile de taxa, petenta nu precizeaza in contestatia formulata daca le contesta sau nu si nu face niciun fel de referire privind argumente sau dovezi care sa contrazica masurile organelor de inspectie fiscala, prin urmare contestatia va fi respinsa pentru aceste capete de cerere ca nemotivata.

Pe cale de consecinta, potrivit considerentelor precizate in prezenta decizie, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit prin Decizia de impunere nr. .../ 21.11.2007 ca din taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei, societatea indeplineste conditiile de rambursare pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si nu au aprobat rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 210(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestatiei formulata de SC "X" SRL din ..., ca:

- neintemeiata pentru capetele de cerere privind taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de ... lei;
- nemotivata pentru capetele de cerere privind taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de ... lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... conform procedurii legale in termenul legal prevazut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

DIRECTOR EXECUTIV,

4ex./