

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE**  
**A JUDEȚULUI SUCEAVA**

**DECIZIA NR. \_\_80\_\_**

din \_\_25.04.2006\_\_

privind soluționarea contestației formulate de  
..... – **localitatea ....., județul Suceava,**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava  
sub nr. .... / .....

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr. .... / ....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. .... / ....., cu privire la contestația formulată de ....., din localitatea ....., cod identificare fiscală ....., județul Suceava.

..... contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. .... din ....., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... din ....., întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma de ..... lei TVA**, reprezentând:

- ..... lei – TVA aferent veniturilor stabilite din transporturi;
- ..... lei – TVA dedus de pe bonurile fiscale de la carburanți, care nu au înscrise denumirea societății și numărul de înmatriculare al autovehiculului;
- ..... lei – TVA dedus în luna ..... fără a exista document justificativ.

Prin adresa nr. .... DGFP Suceava solicită ..... să completeze contestația mai sus menționată.

În data de ..... societatea completează contestația, retrăgând plângerea cu privire la suma de ..... lei TVA dedus fără a exista un document justificativ, pentru celelalte capete de cerere menținându-și contestația.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

**I. .... contestă parțial Decizia de impunere nr..... din ....., emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../....., privind obligațiile fiscale în sumă de ..... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.**

Referitor la suma de .....lei petenta susține că s-au recalculat în mod eronat kilometrii efectivi și s-a stabilit un venit suplimentar de .....lei și că acest recalcul este neconform cu actele contabile.

Contestatoarea menționează în acest scop faptul că aceasta a efectuat transport de cartofi și alte produse agroalimentare în satele din județele Iași, Tulcea și Ilfov, neajungându-se în municipiile reședință de județ și municipiul București cum era trecut inițial pe foaia de parcurs.

Aceasta mai face precizarea că se întorcea la sediul societății fără încărcătură.

Cu privire la suma de ..... lei TVA neluat în considerare de organul de control de pe bonurile fiscale pe motiv că nu aveau înscrise pe verso denumirea societății și numărul de înmatriculare al autovehiculului, petenta consideră acest fapt o aberație, justificând că bonurile fiscale sunt prea mici și nu este loc pentru menționarea datelor.

În concluzie, societatea consideră că sumele stabilite prin Decizia de impunere nu sunt reale și că sunt greu suportabile de societate, motivând că este „relativ nou înființată”.

**II. Prin Decizia de impunere nr. ..../....., emisă de Activitatea de control fiscal Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../....., s-a stabilit în sarcina societății suma de .....lei, din care petenta contestă suma de 3..... lei, reprezentând:**

- ..... lei – TVA aferent veniturilor stabilite din transporturi;
- ..... lei – TVA dedus de pe bonurile fiscale de la carburanți, care nu au înscrise denumirea societății și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

Inspecția fiscală a avut în vedere perioada .....-.....  
Controlul și a avut ca obiectiv:

- analiza activității economico-financiare și obligațiile fiscale față de bugetul de stat pe perioada .....-.....;

- modul de stabilire a obligațiilor către bugetele de asigurări sociale, șomaj și bugetele de asigurări sociale de sănătate pentru perioada .....-.....;
- modul de respectare a disciplinei financiare în conformitate cu prevederile OG nr. 15/1996, OG nr. 26/1997 și a tematicii MF nr. 151521/1997;
- modul de gestionare a documentelor cu regim special și depunerea declarațiilor privind obligațiile bugetare de către .....

În urma controlului efectuat s-a stabilit că societatea a constituit în mod eronat impozit pe venit microîntreprindere în sumă de ..... lei, suma care urmează a se storna din evidența contabilă și a se înregistra impozitul pe profit.

Deoarece societatea nu a înregistrat în întregime veniturile din transporturile auto, organul fiscal a stabilit venituri suplimentare și ca urmare, a recalculat impozitul pe profit, stabilind un debit suplimentar în sumă de ..... lei, iar pentru neplata la termenele legale a stabilit și dobânzi și penalități în sumă de .... lei, respectiv, .... lei.

Aferent veniturilor suplimentare rezultate în urma recalculării veniturilor din transporturi, organul de control a stabilit un impozit pe venitul microîntreprinderii suplimentar de ... lei, la care pentru nerespectarea termenelor de plată s-au adăugat dobânzi și penalități de întârziere de ..... lei, respectiv, .....lei.

În perioada .....-....., s-a dedus TVA în sumă de ..... lei de pe bonurile fiscale pentru procurare carburanți, fără a avea înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

Prin recalcularea veniturilor din transporturile auto efectuate în funcție de distanțele menționate în facturi, s-au stabilit venituri suplimentare în sumă de ..... lei, pentru care s-a colectat TVA de .....lei.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la suma contestată de ..... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă ..... avea dreptul să colecteze TVA aferent veniturilor din transporturi numai pentru distanța parcursă cu încărcătură, în condițiile în care aceasta se întorcea fără încărcătură.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr. ....../....., emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. ....../....., întocmită de Activitatea de Control Fiscal Suceava, s-a stabilit în sarcina societății suma de ..... lei, reprezentând TVA scăzut de organul fiscal din TVA de rambursat.

Din verificările efectuate de organul de control, s-a constatat faptul că numărul de km s-a stabilit în funcție de distanțele parcurse și trecute pe fiecare factură și că taxarea se face pentru întreaga distanță dus-întors, nu numai pentru distanța parcursă cu încărcătură, iar tariful pe km a fost stabilit de societate.

De asemenea, pe facturi au fost înscrise orașele reședință de județ, nu alte localități, așa cum se motivează în contestație.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **art. 65**, alin. 1 referitor la estimarea bazei de impunere, din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală prevede:

**“(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale”.**

Se desprinde concluzia că organul fiscal are dreptul să estimeze mărimea bazei de impunere atunci când nu o poate determina.

Prin urmare, la controlul efectuat la ....., organul fiscal a **estimat distanța dintre localitățile precizate pe facturile emise și foile de parcurs** și nu distanța dintre localitățile unde societatea susține că a circulat, fără să dovedească acest lucru, astfel:

Nr. și data factură	Suma totală-lei vechi	TVA- lei vechi	Ruta	Distanță km	Preț/km-lei vechi	Distanță recalculată	Diferență valoare-lei vechi	TVA- lei vechi
			Iași					
			Iași					
			Iași					
			Iași					
			Tulcea					
			Iași					
			Iași					
			Iași					
			Bacău					
			Bacău					
			Brăila					
			Călărași					
			Tulcea					
			Iași					

			Tulcea					
			Tulcea					
			Tulcea					
			Tulcea					
			București					
			Tulcea					
			Tulcea					

La calcularea bazei de impunere, organul de control a înmulțit distanța estimată dus-întors dintre localitățile înscrise pe facturi cu tariful exprimat în lei/km aflat pe facturile emise.

Din documentele existente la dosarul cauzei, luând ca exemplu factura nr. ....../....., se observă că s-a efectuat transport auto de marfă pe ruta .....-Iași.

Numărul de km înscrisi pe factură este de 150. Pe foaia de parcurs pentru autovehicule transport marfă s-a înscris ca număr total 150 km, din care 75 km cu încărcătură.

Se observă că societatea a facturat distanța de 150 km, dar numai 75 km sunt cu încărcătură. Rezultă că diferența de 75 km rămasă până la destinație a parcurs-o fără încărcătură sau se înțelege că a facturat 75 km la dus și 75 km la întoarcere.

Pe de altă parte, societatea a facturat 150 km, dar aceasta este distanța Suceava-Iași. Rezultă că societatea nu a facturat distanța .....-Suceava.

Organul fiscal a stabilit că această distanță .....-Iași trebuia facturată dus-întors adică 200 km dus și 200 km la întoarcere, în total 400 km.

Dacă se consideră că societatea a facturat distanța dus-întors, atunci reiese că nu a facturat întreaga distanță, iar dacă se consideră că a facturat doar distanța dus, rezultă că o pe o parte din distanță nu a făcut transport marfă, iar o parte din distanță nu a fost facturată, în condițiile în care aceasta trebuie să factureze întreaga distanță înscrisă pe document.

Aceeași situație se regăsește și la celelalte facturi înscrise de organul de control în anexă la Decizia de impunere nr. ....../..... în care a recalculat veniturile din transporturi în funcție de distanțele parcurse.

Pe factura ...../..... societatea a facturat distanța .....-Iași, dar la distanță a completat 260 km.

Rezultă că pe două facturi diferite aferente distanței .....-Iași se facturează 150 km, respectiv, 260 km, în condițiile în care trebuia să fie înscrisă aceeași distanță.

Societatea susține că a facturat alte distanțe deoarece transportul a fost făcut în alte localități și nu în orașele reședință de județ, dar facturile sunt documente justificative pentru înregistrarea lor în evidența contabilă, iar pe facturi sunt înscrise orașele reședință de județ.

**Art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991 susține această afirmație:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

„Registrele de contabilitate, precum și documentele justificative, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate[...]”.

Conform **art. 1** din Hotărârea Guvernului nr. 831/02.12.1997 se prezintă care este „**catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă**”, în care se regăsește și factura fiscală. Despre aceasta în anexa 1A se susține că:

„Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;
- document de încărcare în gestiunea primitorului;
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului”.

Deoarece ..... nu a facturat întreaga distanță pe facturile emise, ci doar o parte din aceasta, iar din facturi și din foile de parcurs nu reiese clar care a fost distanța parcursă cu încărcătură, și întrucât organele fiscale nu au precizat în Raportul de inspecție fiscală nr...../..... care este temeiul legal care a stat la baza deciziei de recalculare a valorii facturii aferentă transportului de marfă, Decizia de impunere nr. ....../..... urmează să se **desființeze** pentru acest capăt de cerere.

**2. Referitor la suma contestată de ..... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului**

Suceava este investită să se pronunțe dacă ..... avea dreptul să deducă TVA aferent bonurilor fiscale de la carburanți, în condițiile în care acestea nu au înscrise denumirea societății și numărul de înmatriculare al societății.

**În fapt**, prin Decizia nr. .... /..... s-a stabilit în sarcina societății suma de ..... lei, TVA scăzut de organul fiscal din TVA de rambursat.

Această sumă reprezintă TVA dedus de pe bonurile fiscale pentru procurare carburanți, fără a avea înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

**În drept**, în speță sunt aplicabile:

- **Art. 24** din Legea 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adăugată prevede:

**„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:**

**a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată”;**

Din textul de lege de mai sus se reține faptul că pentru a se putea exercita dreptul de deducere a TVA, persoana impozabilă va trebui să justifice suma respectivă prin **documente legal aprobate emise pe numele său**.

Prin urmare, se desprinde concluzia că respectivele documente trebuie să fie aprobate în temeiul legii și pentru a putea servi ca document justificativ, trebuie să fie emise pe numele societății care le utilizează ca document justificativ.

- **Art. 22** alin. 5 din Legea 345/2002 prevede:

**„(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:**

**a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată”;**

Din acest articol rezultă faptul că persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă **bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate**.

Deoarece societatea a procurat carburanți și piese de schimb, rezultă faptul că aceasta avea dreptul să deducă TVA aferent livrării acestor bunuri.

- **Art. 145** alin. 9 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

**“(9) Prin normele de aplicare a prezentului titlu, se prevăd situațiile în care se poate folosi un alt document decât cele prevăzute la alin. (8), pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată”.**

- **Pct. 50.2** aferent art. 145 alin. 9 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

**“(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare. Pentru carburanții auto achiziționați taxa pe valoarea adăugată poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, dacă sunt șampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului”.**

Din precizările de mai sus se desprinde concluzia că, TVA **trebuie justificată** pe baza documentelor. În cazul carburanților auto achiziționați, TVA poate fi justificată cu **bonurile fiscale** emise de aparate de marcat electronice fiscale, dacă sunt șampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Prin urmare, bonurile fiscale vor putea fi utilizate ca **documente justificative**, dar cu condiția să aibă înscrise **denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului**.

- **Art. 62**, alin. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 598 din 13 iunie 2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată care prevede:

**„(1) Documentele legale prevăzute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și**



a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza **Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobate conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999** privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, **aparținând unităților de desfacere a carburanților auto, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”**

Acest articol enumeră care sunt **documentele legale în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată**. Printre acestea se numără și **bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale aparținând unităților de desfacere a carburanților auto**.

Concluzia care se desprinde este aceea că TVA se poate deduce pe baza **bonurilor fiscale** emise de aparatele de marcat electronice fiscale, bonurile fiscale fiind considerate **documente legale**. De asemenea, deoarece societatea s-a aprovizionat cu carburanți și piese de schimb, bonurile fiscale pe care aceasta le utilizează ca document justificativ trebuie să fie emise de **unitățile de desfacere a carburanților auto**.

Mai mult decât atât, în același articol de lege se mai menționează faptul că aceste bonuri fiscale trebuie să fie **ștampilate și să aibă înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului**.

În cazul societății ....., aceasta a înregistrat în evidența contabilă pentru cumpărarea de carburanți și piese de schimb **bonuri fiscale**, emise de **unitățile de desfacere a carburanților auto**, dar care **nu aveau înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului**.

Întrucât bonurile fiscale pe care petenta le-a utilizat ca documente legale pentru deducerea TVA nu aveau completate elementele de mai sus – denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului, aceasta **și-a pierdut dreptul de deducere a TVA pe baza acestor documente**, urmând a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca **neîntemeiată**.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 65, alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 831/02.12.1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora emisă în temeiul art. 4 și 42 din Legea contabilității nr. 82/1991, art. 22 alin. 5, art. 24 din Legea 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 145 alin. 9 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Pct. 50.2 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.

571/2003 privind Codul fiscal, art. 62, alin. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 598 din 13 iunie 2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se:

**DECIDE:**

**1. Desființarea parțială** a Deciziei de impunere nr. ....../..... privind **suma de ..... lei**, reprezentând TVA aferent veniturilor stabilite din transporturi urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă supusă controlului prin actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

**2. Respingerea** contestației formulate de ..... din localitatea ....., județul Suceava, privind **suma de ..... lei**, reprezentând TVA dedus de pe bonurile fiscale de la carburanți care nu au înscrise denumirea societății și numărul de înmatriculare al autovehiculului ca **fiind neîntemeiată**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

**DIRECTOR EXECUTIV,**  
.....

**BIROU SOLUȚIONARE  
CONTESTAȚII,**  
.....

**ÎNTOCMIT,**

.....