



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud

Biroul de solutionare a contestatiilor

DOSAR Nr. 42/2005

DECIZIA NR. 34/18.04.2005

privind solutionarea contestatiei depusa de S.C. T.R. S.R.L. inregistrata la D.G.F.P.
Bistrita-Nasaud sub nr. 4310/28.02.2005

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud, a fost sesizata de catre Activitatea de control fiscal Bistrita-Nasaud in legatura cu contestatia formulata de S.C. T.R. S.R.L .

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin decizia de impunere nr. 4515/02.12.2004 incheiata de Activitatea de control fiscal Bistrita- Nasaud, act prin care , printre altele, s-au stabilit diferente de plata suplimentare privind taxa pe valoarea adaugata in cuantum de Slei.

In raport cu datele din dosar constatam ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174, art. 176 si art. 178 alin. (1) lit. a) din Codul de procedura fiscala si pe cale de consecinta Biroul de solutionare a contestatiilor este investit sa solutioneze contestatia.

In cauza s-a intocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosar rezulta urmatoarele :

I. Organele de inspectie fiscala, prin decizia nr. 4515/2.12.2004 referitoare la taxa pe valoarea adaugata (fila 13), stabilesc in sarcina S.C. T.R S.R.L , printre altele , o taxa pe valoarea adaugata in suma totala de S1 lei, suma structurata in raportul de inspectie fiscala nr.4515/02.12.2004, astfel :

a). S2 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii de carburanti pentru care s-au prezentat bonuri fiscale emise de unitatile de distribuire a carburantilor in care nu au fost inscrise denumirea unitatii cumparatoare si numarul de inmatriculare a autovehiculului, asa cum prevede art. 147 alin. (8) coroborat cu pct. 52 alin. (2) din Normele de aplicare a Legii 571/2003 aprobate prin H.G. nr. 44/ 2004.

b). S3 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta activitatii de turism si necalculata de unitate ;

c). S4 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii de carburanti justificata cu bonuri fiscale emise de unitatile de distributie care, a fost in mod eronat dedusa de unitatea verificata .

Argumentele organelor de control care au stat la baza acestor masuri se gasesc in raportul de inspectie fiscala nr. 4515/02.12.2004. In ce priveste suma de S lei, suma ce

constituie obiectul contestatiei, organul de control a constatat ca pe unele din aceste bonuri nu au fost inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului. Avand in vedere aceasta situatie s-a apreciat ca nu au fost respectate prevederile art. 62 alin. (1) din H.G. nr. 598/ 2002 si pct. 51 alin (2), din H.G 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea Legii 571/2003.

II. Prin contestatia nr. 4310/28.02.2005 S.C. T.R S.R.L.(filele 16-19), solicita majorarea soldului negativ a taxei pe valoarea adaugata stabilita de organul de control cu suma de S lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii de carburanti cuprinsa in bonurile fiscale emise de unitatile de distributie in care nu au fost inscrise denumirea unitatii cumparatoare si numarul de inmatriculare a autovehiculului.

Petenta precizeaza ca in cauza sunt incidente prevederile “art.92 alin. (1) din H.G 598/2002”, [in realitate fiind vorba de art. 62. alin. (1)], in conformitate cu care documentele legale prevazute la art. 24 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in baza carora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adaugata sunt : exemplarul original a facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finantelor publice, emise in baza Hotararii Guvernului nr. 831/1997, bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobate conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparatele de marcat electronice fiscale - republicata -, apartinand unitatilor de desfacere a carburantilor auto, daca sunt stampilate si au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.

Petenta isi completeaza motivarile si prin prevederile art. 4 din O.U.G. nr. 28/1999- republicata - din care rezulta ca bonul fiscal, documentul prin care in speta se justifica deducerea taxei pe valoarea adaugata, trebuie sa cuprinda cel putin: ”denumirea si codul fiscal al agentului economic emitent; adresa de la locul de instalare a aparatului de marcat electronic fiscal; logototipul si seria fiscala a aparatului; numarul de ordine , data si ora emiterii; denumirea fiecarui bun livrat sau serviciu prestat, pretul sau tariful unitar; cantitatea; valoarea pe fiecare operatiune inclusiv taxa pe valoarea adaugata , cu indicarea cotei de taxa; valoarea totala a bonului, inclusiv taxa pe valoarea adaugata; valoarea totala a taxei pe valoarea adaugata pe cote de taxa, cu indicarea nivelului de cota; valoarea totala a operatiunilor scutite de taxa pe valoarea adaugata, precum si valoarea altor taxe care nu se cuprind in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, daca este cazul”.

Petenta concluzioneaza ca in conformitate cu actul normativ sus mentionat, unitatile emitente a bonului fiscal, in speta furnizorii de carburanti, nu sunt obligati printr-un act normativ expres sa insereze in cuprinsul bonului numele cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului, iar solicitarea cumparatorului de a se completa bonurile cu asemenea date “este una neprevazuta expres de normele legale”.

III. Examinand cauza in raport cu documentele existente la dosar si actele normative in materie se retin urmatoarele :

Urmare a inspectiei fiscale efectuate la S.C. T.R. S.R.L., organele de control au intocmit raportul de inspectie fiscala inregistrat sub nr. 4515/29.11.2004 (filele nr. 6-12).

In baza constatarilor din raport s-a emis decizia de impunere nr. 4515/2.12.2004 (fila nr. 13), decizie prin care s-a stabilit in sarcina petentei, printre altele, taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de S1 lei din care face parte si suma contestata de S lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii de carburanti pentru care petenta a prezentat bonuri fiscale emise de unitatile de distributie a carburantilor pe care nu sunt inscise denumirea unitatii cumparatoare si numarul de inmatriculare a autovehiculului.

In drept organele de inspectie isi motiveaza masura neacordarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata contestata pe prevederile art. 62 din H.G. nr. 598/2002, pct. 52 alin. (2) din H.G. nr. 44/2003.

In raport cu cele constatate de organele de inspectie fiscala rezulta ca masura excluderii de la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta aprovizionarilor cu carburanti auto a fost motivata de justificarea acestor operatiuni prin documente a caror continut nu raspunde conditiilor prevazute de actele normative in vigoare pentru perioada controlata.

Atat legea nr. 345/2002 si Normele de aplicare a acesteia aprobate prin H.G. nr. 598/2002 astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. 348/2003, cat si Codul fiscal intrat in vigoare la 01.01.2004 si Normele de aplicare a acestuia aprobate prin H.G. nr. 44/2003, instituie obligativitatea justificarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adugata cu anumite documente.

Avand in vedere ca pentru perioada verificata sunt incidente actele normative anterior amintite , redam in cele ce urmeaza prevederile acestora, aplicabile spetei analizate:

a). Pentru perioada de pana la 01.01.2004:

- Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

Art. 24 alin.(1): *"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;".

-Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata aprobate prin H.G. 598/2002:

Art. 62 alin. (1): *"Documentele legale prevazute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege in baza carora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adaugata, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finantelor publice , emise in baza H.G. nr.*

831/1997, bonurile fiscale emise conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparatele de marcat electronice fiscale, republicata, pentru carburantii auto achizitionati, daca sunt stampilate si au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului”.

b).Pentru perioada de dupa 01.01.2004:

- Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

Art. 145 alin. (8): *“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).“

Art. 145 alin. (9): *“Prin normele de aplicare a prezentului titlu, se prevad situatiile in care se poate folosi un alt document decat cele prevazute la alin. (8), pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.”*

-Normele aprobate prin H.G. nr. 44/2003 privind aplicarea Codului fiscal:

Pct. 51 alin. (2): *“Deducerea taxei pe valoarea adaugata trebuie justificata cu documentele prevazute la art. 145 alin.(8) din Codul fiscal si/sau cu alte documente specifice aprobate prin H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora , cu modificarile ulterioare , sau prin ordine ale ministrului finantelor publice emise in baza H.G. nr. 831/1997, cu modificarile ulterioare. Pentru carburantii auto achizitionati taxa pe valoarea adaugata 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 , republicata , daca sunt stampilate si au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului. ...”*

Analiza textelor legale antecitate scoate in evidenta faptul ca , in principiu, reglementarea justificarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta carburantilor auto achizitionati este absolut similara din punct de vedere a documentelor in baza carora se realizeaza. Atat Legea nr. 345/2002(art, 24 lit. a) cat si Codul fiscal [art. 145 alin (8) lit a)] prevede imperativ ca exercitarea dreptului de deducere pentru aprovizionari de bunuri sau achizitii de servicii trebuie sa fie justificata cu facturi fiscale “ emise pe numele sau” , adica a persoanei fizice sau juridice cumparatoare a bunurilor

sau serviciilor . Prin urmare si celelalte documente legal aprobate prin care se justifica exercitarea dreptului de deducere la care fac referire dispozitiile art. 24(1) lit. a) din Legea 345/ 2002, respectiv art. 145 lit. a) din Codul fiscal trebuie in mod obligatoriu sa contina si elementele de identificare a beneficiarului .

Este adevarat ca Normele de aplicare ale celor doua acte normative de baza in materia taxei pe valoarea adaugata prevad ca o exceptie posibilitatea utilizarii ca documente justificative de exercitare a dreptului de deducere si a bonurilor fiscale eliberate de unitatile de desfacere a carburantilor auto cu conditia insa ca acestea sa fie stampilate, sa aiba inscise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului . De altfel, impunerea prin norme a inscrierii acestor elemente(din ratiuni bine cunoscute) in bonurile fiscale emise cu ajutorul aparatelor electronice fiscale nu face altceva decat sa reia si sa accentueze respectarea prevederilor Legii nr345/2002 si a Codului fiscal, vizand indicarea precisa a beneficiarului, cu adaugarea unui element suplimentar, respectiv cel al numarului de inmatriculare al autovehiculului alimentat la pompa .

Raportat la normele imperative precitate si a imprejurarilor in care au fost eliberate bonurile fiscale nu poate fi insusita motivarea si nici critica petentei conform careia ar fi pusa in fata unei raspunderi pentru fapta altuia , intrucat obligatiile ce revin cumparatorului pe linia exercitarii dreptului de deducere nu se transfera furnizorilor in cazul completarii necorespunzatoare de catre acestia a bonurilor fiscale emise prin casa de marcat.

Invederam faptul ca prevederile art. 4 din O.G. nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparatele de marcat electronice fiscale la care face referire petenta , instituie minimul (” cel putin”) de elemente ale continutului bonurilor emise si prin urmare nu pune in imposibilitate distribuitorii de carburanti sa-si adapteze aceste aparate la cerintele cumparatorilor care doresc sa foloseasca astfel de documente pentru a justifica legal deducerea taxei pe valoarea adaugata. Daca totusi sunt situatii in care distribuitorii de carburanti auto nu au adaptate aparatele de marcat electronice in forma de mai sus , asa cum afirma petenta, sau acestia refuza eliberarea bonurilor fiscale avand continutul imperativ cerut de normele pe linie de taxa pe valoarea adaugata , atunci cumparatorii au posibilitatea legala (in cazul in speta si obligatia) sa solicite si factura fiscala pe baza caruia isi vor exercita dreptul de deducere. Temeiul legal al acestei solicitari este tocmai O.G. nr. 28/1999 -republicata- art. 1 alin. (2) ultima teza , potrivit careia “ La solicitarea clientilor , utilizatorii vor elibera acestora si factura fiscala.”Acesta prevedere este reluata si in art. 4 alin. (2) din Normele metodologice pentru aplicarea O.U.G nr. 28/1999 aprobata prin H.G 479/18.04.2003 in care se prevede obligativitatea utilizatorilor de aparate de marcat electronice fiscale de a elibera , la cerere si factura fiscala.

In speta, dat fiind eliberarea bonurilor fiscale cu continutul necorespunzator sub aspectul folosirii lor ca documente justificative la deducerea taxei pe valoarea adaugata , cumparatorul era obligat sa solicite , si factura fiscala , ceea ce nu s-a realizat , iar din acest punct de vedere culpa petentei este evidenta .

Nu poate fi primita nici initiatiua contestatoarei de a modifica continutul initial al bonurilor fiscale prin completarea ulterioara a acestora de catre diversele unitati de distribuire a carburantilor auto cu elementele privind denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului pe baza datelor oferite de camerele de supraveghere cu care sunt dotate pompele. Prin aceasta modalitate nu numai ca s-ar accepta realizarea unei operatiuni nepermise de normele legale ci s-ar da nastere unui precedent cu consecinte greu de evaluat pentru viitor. Chiar daca, ipotetic, am admite o asemenea initiatiua , apreciem ca circumstantele concrete in care au fost eliberate bonurile fiscale de procurare a carburantilor auto din perioada 11.11.2003-30.09.2004, nu ar mai putea fi reconstituite cu fidelitate astfel ca, completarea acestor documente in maniera propusa de petenta nu poate fi insusita.

Prin urmare , in conditiile in care distribuitorii de carburanti auto nu emit bonuri fiscale astfel incat acestea sa constituie, potrivit normelor speciale pe linie de taxa pe valoarea adugata , documente justificative pe baza carora sa se exercite legal dreptul de deducere, atunci cumparatorii vor solicita si factura fiscala, iar furnizorii sunt obligati sa se conformeze.

In speta analizata contestatoarea, prin reprezentantii sai, nu a depus insa diligentele necesare in sensul celor de mai sus, situatie in care aceasta nu se poate prevala de propria-i culpa pentru a-si motiva temeinicia si legalitatea cererii, iar pe cale de consecinta nu poate fi primita nici argumentarea raspunderii pentru fapta altuia.

Pentru considerentele de mai sus, in temeiul art. 185 alin. (1) din Codul de procedura fiscala- republicat-, se

DECIDE :

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de S.C T.R S.R.L., pentru suma de S lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si, pe cale de consecinta , mentinerea masurilor din decizia de impunere nr. 4515/02.12.2004 emisa de catre organele competente ale Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud.

Prezenta poate fi atacata in termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrita-Nasaud, sectia Contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,
L.S.

Adresa: Bistrita, Str. 1 Decembrie, nr. 6-8, jud. Bistrita-Nasaud, cod postal 420080
Telefon: 0263-210661; 212623 Fax: 0263-216880 e-mail: contestatii@finante.bistrita.astral.ro