

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba
Biroul de soluționare a contestațiilor

DECIZIA NR. 3 / ...2009
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. L S.R.L. A...,
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia, prin adresa nr. ... / ..., înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ..., cu privire la contestația depusă de S.C. L S.R.L., cu sediul în A..., str. ..., nr. ..., jud. Alba, împotriva Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... / ..., ale cărui concluzii au fost sintetizate prin Decizia de impunere nr. ... / ..., acte întocmite de Administrația Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia.

Contestația a fost înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia sub nr. ... / ..., în termenul legal stipulat la art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, având în vedere faptul că actul de inspecție fiscală și decizia de impunere aferentă acestuia au fost transmise societății prin adresa nr. ... / ..., iar societatea a primit-o în data de ..., după cum se precizează prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației întocmit de organele de inspecție fiscală, anexat la dosarul cauzei.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - TVA respins la rambursare;
- ... lei - accesorii aferente TVA.

Contestația a fost formulată prin avocat, la dosarul cauzei fiind anexată împuternicirea avocațială nr. ... / ..., fiind respectate prevederile art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92 / 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și art. 209 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să analizeze pe fond contestația formulată de S.C. L S.R.L. A...

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. Prin contestația formulată, S.C. L S.R.L. A... invocă următoarele în susținerea cauzei:

Contestatoarea solicită anularea actului administrativ fiscal contestat și exonerarea de la plata obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin acesta, precum și acordarea sumelor solicitate de societate cu titlu de rambursare de TVA, în baza considerentelor prezentate prin contestație.

Astfel, petenta consideră că raportul de inspecție fiscală este nelegal întocmit, iar concluziile la care s-a ajuns prin respectivul act de control sunt nefondate, motiv pentru care se impune anularea sa.

Cu privire la prima deficiență expusă în raportul cu pricina, petenta apreciază că se impune a se observa că o estimare a veniturilor care s-a apreciat că puteau fi realizate în baza emiterii documentelor cu regim special, nu este reală și ea nu putea fi făcută, atâta timp cât aceste facturi care s-au constatat a fi lipsă nu au fost emise pentru vânzare de marfă.

Astfel, nici din restul evidențelor contabile nu rezultă că aceste facturi au fost emise, astfel încât nu poate fi făcută o estimare a veniturilor care s-ar fi putut obține prin vânzarea de marfă în baza acestora.

Textul invocat în raportul de inspecție fiscală, respectiv art. 66 din O.G. nr. 92 / 2003, se referă la cu totul alte situații și nicidecum cea în speță.

În plus, obligația care a fost impusă prin raport, respectiv aceea de a proceda la anularea acestor facturi, ar duce la o contradicție în evidențele contabile, deoarece, pe de o parte, societatea este obligată să înregistreze venituri în urma emiterii acestor facturi, iar pe de altă parte să se anuleze respectivele facturi, ceea ce ar însemna că acestea nu au putut fi emise..

Prin urmare, calculul sumelor cu titlu de TVA, care a rezultat ca urmare a estimării veniturilor din aceste facturi, ca și a celorlalte impozite și taxe datorate bugetului de stat, se impune a fi anulat.

În ceea ce privește cea de a doua deficiență expusă în actul de control, petenta precizează că și susținerile făcute la acest punct nu sunt susținute de temeiurile de drept invocate.

Aplicarea măsurilor simplificate este o facilitate acordată contribuabilului și nicidecum o obligație a acestuia. Astfel, dacă contribuabilul nu înțelege să aplice taxarea inversă, acest lucru nu este obligatoriu, taxa pe valoarea adăugată fiind înregistrată în ambele contabilități ale celor două societăți care au participat la raportul comercial, ea fiind încasată de o societate și plătită de cealaltă, nu poate fi radiată doar de la societatea plătitoare, din moment ce societatea care a încasat-o a evidențiat-o contabil și a virat-o către bugetul statului, în acest caz contestatoarea fiind păgubită.

Față de această împrejurare, de asemenea se impune a se anula și cu privire la acest aspect actul de control.

Cu privire la deficiența nr. 4, susținerile făcute la acest capitol sunt de asemenea nelegale.

Astfel, societatea a înregistrat corect în contabilitate și a preluat din perioadele anterioare corect în evidențele contabile atât sumele reprezentând TVA de plată, cât și cele reprezentând TVA de rambursat, astfel încât calculele făcute în tabelele cuprinse în actul de control sunt eronate, deoarece acestea nu țin cont de situația reală din perioada anterioară.

La deficiența nr. 6 se reține în mod greșit că sumele de TVA deductibile, pentru bunurile și serviciile incluse în produsul finit sunt doar o parte din cheltuielile societății. În realitate, întreaga cantitate de bunuri și servicii plătite de societate au fost destinate obținerii de produse finite și realizării scopului activității comerciale a societății, astfel încât reținerea pentru doar o parte din sume a caracterului deductibil al TVA, în baza unor calcule care nu au niciun suport legal, este o măsură abuzivă, astfel încât aceasta nu poate fi menținută, textele de lege invocate în actul de control nefiind aplicabile.

În mod greșit s-a apreciat că sumele cu titlu de TVA rambursabil solicitate de societate nu se impun a fi rambursate, față de reținerile din raportul de inspecție fiscală anterior. Respectivul raport, din data de ..., a fost de asemenea contestat de societate, neprimind până la data depunerii contestației vreun răspuns.

În aceste condiții, petenta apreciază că, existând și o soluție de suspendare a efectelor raportului de inspecție fiscală anterior, nu se poate reține că el poate opera și să se țină cont de acesta și în actualul act de control.

Pe cale de consecință, raportul de inspecție fiscală contestat este nelegal, motiv pentru care se impune admiterea contestației.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ... și Decizia de impunere nr. ... / ... ale Administrației Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia, s-au stabilit următoarele:

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada ..., fiind o inspecție fiscală parțială cu control anticipat privind verificarea sumei negative de TVA.

Verificarea a vizat perioada **01.02.2006 - 31.07.2007**.

S-a constatat că societatea a înscris opțiunea "Da" în caseta corespunzătoare din următoarele deconturi:

- decontul de TVA înregistrat la AFP Alba Iulia sub nr. ... / ..., pentru suma de ... lei;
- decontul de TVA înregistrat la AFP Alba Iulia sub nr. ... / ..., pentru suma de ... lei.

Obiectul principal de activitate al societății îl reprezintă producția și conservarea cărnii - cod CAEN

În cadrul procedurii de control au fost verificate toate documentele care au stat la baza derulării operațiunilor impozabile desfășurate în perioada supusă controlului, respectiv:

- deconturile de TVA cu opțiune de rambursare;
- declarațiile privind obligațiile de plată față de bugetul statului;
- documentele care atestă calitatea de plătitor de TVA;

- jurnalele de cumpărări și de vânzări;
- facturi de cumpărare, facturi de vânzare;
- balanțe de verificare;
- alte documente.

În ceea ce privește **modul de determinare și evidențiere a TVA de rambursat**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

A. TVA deductibil:

Exercitarea dreptului de deducere a TVA este justificat cronologic, conform prevederilor Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu următoarele documente:

- a) facturi fiscale, pentru achiziția de:
 - materii prime, respectiv carne de porc, materie primă congelată, carne porc lucru, spată cu os, jambon, slănină, piept cu și fără os;
 - lucrări executate, investiții în curs efectuate la hala de producție, echipamente tehnologice;
 - mijloace de transport în leasing;
 - achiziția de combustibil.

b) bonuri fiscale pentru achiziția de combustibil.

Pe perioada verificată (februarie 2006 - iulie 2007), societatea a înregistrat TVA deductibil în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei în perioada februarie 2006 - februarie 2007, din care taxare inversă aferentă lucrărilor de construcții montaj facturate de furnizori de ... lei;
- ... lei aferent perioadei martie 2007 - iulie 2007, din care taxare inversă aferentă lucrărilor de construcții montaj facturate de furnizori de ... lei.

B. TVA colectat:

În perioada suspusă inspecției fiscale, contribuabilul a colectat TVA prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor din livrarea la intern de produse finite, vânzări de bunuri, venituri din închirieri de autoturisme și avansurilor încasate de la S.C. A S.A.

În urma verificării, s-a constatat că societatea a colectat TVA în sumă de ... lei, astfel:

- ... lei - TVA aferent perioadei februarie 2006 - februarie 2007, din care taxare inversă aferentă lucrărilor de construcții montaj facturate de furnizori de ... lei;
- ... lei - TVA colectat aferent perioadei martie 2007 - iulie 2007, din care taxare inversă aferentă lucrărilor de construcții montaj facturate de furnizori de ... lei.

Deficiențe constatate de organele de inspecție fiscală:

Deficiența nr. 1:

În urma controlului efectuat nu au fost puse la dispoziția organului de control mai multe facturi de vânzare, fapt ce a fost consemnat în procesul verbal încheiat în data de Acesta a fost unul din motivele pentru care, în

conformitate cu OMFP nr. 708 / 2006, echipa de control a propus conducerea Activității de Inspecție Fiscală a mun. Alba Iulia suspendarea inspecției fiscale.

Inspecția fiscală a fost suspendată, fiind reluată începând cu data de ..., la reluarea controlului fiind puse la dispoziție o parte din facturile menționate ca fiind lipsă.

În conformitate cu prevederile art. 26 din Legea contabilității nr. 82 / 1991 republicată, coroborate cu prevederile H.G. nr. 831 / 1997, în condițiile în care documentele contabile (facturi) au fost pierdute sau distruse, societatea avea obligația de a le declara nule la Monitorul oficial al României și la organele fiscale.

Se reține că agentul economic, până la data efectuării inspecției fiscale, nu a întreprins demersurile impuse de legiuitor în cazul pierderii sau distrugerii unor documente cu regim special.

Deoarece perioada verificată a fost 01.02.2006 - 31.07.2007, iar inspecția fiscală a fost efectuată începând cu luna aprilie 2008, rezultă că societatea a avut la dispoziție timpul necesar pentru declararea pierderii facturilor constatate lipsă cu ocazia controlului.

Având în vedere prevederile legale incidente, precum și faptul că societatea nu a procedat la reconstituirea celor 44 de facturi lipsă, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere, în conformitate cu prevederile O.G. nr. 92 / 2003 republicată, art. 66, estimarea fiind efectuată în baza datelor și documentelor cu relevanță pentru estimare.

Organele de control au procedat astfel în vederea estimării:

- s-au luat în calcul veniturile obținute de societate lunar, în corelație cu numărul de facturi fiscale utilizate, respectiv numărul de poziții din jurnalul de vânzări al lunii respective și s-a stabilit o medie a venitului pe factură;

Încadrarea facturilor lipsă la lună s-a efectuat în funcție de perioada în care au fost emise facturile anterioare celei lipsă.

În urma estimărilor efectuate, a rezultat că societatea are obligația de a înregistra venituri în contul 701 "Venituri din vânzarea de produse finite" în sumă de ... lei, care reprezintă baza de impozitare pentru TVA colectat de ... lei, conform art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003.

În timpul controlului s-a stabilit în arcina societății obligația de a declara nule la Monitorul Oficial al României formularele cu regim special pierdute și de a anunța pierderea lor la Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba, în acest sens fiind întocmită Dispoziția de măsuri nr. ... / ...

Deficiența nr. 2:

În luna ..., cu factura nr. ... / ..., S.C. S S.R.L. A... facturează către S.C. L S.R.L. lucrări de instalații în valoarea totală de ... lei, cu un TVA în sumă de ... lei.

Din jurnalele de vânzare și de cumpărare, balanța de verificare și decontul de TVA pentru luna ianuarie 2007, rezultă că S.C. L S.R.L. nu a

aplicat taxarea inversă, evidențiind TVA în sumă de ... lei ca și TVA deductibil aferent lunii ianuarie 2007.

Lucrările au fost executate de S.C. S S.R.L. A... în baza contractului de execuție nr. ... / ..., al cărui obiect îl reprezintă lucrările de instalații sanitare, tehnologice și menajere, canalizări exterioare, instalații de încălzire, termice interioare, instalații de ventilare, canalizarea tehnologică, utilaje și echipamente tehnologice la extindere hală producție.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, prin deducerea TVA-ului în sumă de ... lei de pe factura nr. ... / ..., au fost încălcate prevederile art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicare de la 01.01.2007, rezultând că societatea a dedus în mod nejustificat TVA-ul în speță.

Deficiența nr. 3:

La 31.12.2006 societatea a înregistrat în contul 623.02 "Cheltuieli de protocol suma de ... lei, la sfârșitul anului înregistrând un profit în sumă de ... lei.

În conformitate cu prevederile art. 21 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, societatea are dreptul la deductibilitatea cheltuielilor de protocol în procent de 2% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor înregistrate, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

În timpul controlului, s-a recalculat cota de cheltuieli de protocol admisă, rezultând că cheltuielile de protocol admise la deducere se cifrează la ... lei, diferența de ... lei fiind nedeductibilă.

Prin deducerea TVA-ului în sumă se ... lei (... leiX19%) aferent depășirii cheltuielilor de protocol au fost încălcate prevederile art. 128 alin. (8) lit. f) din Legea nr. 571 / 2003, rezultând așadar că societatea a dedus în mod nejustificat TVA în sumă ...lei.

Deficiența nr. 4:

Conform decontului de TVA nr. ... / ..., societatea solicita la rambursare TVA în sumă de ... lei, corect fiind ... lei (... lei, reprezentând TVA deductibil aferent perioadei februarie 2006 - februarie 2007 - ... lei reprezentând TVA colectat aferent perioadei februarie 2006 - februarie 2007 + ... lei reprezentând TVA achitat în perioada februarie 2006 - februarie 2007).

Diferența de ... lei (... lei - ... lei) provine din întocmirea eronată a deconturilor de TVA, respectiv din preluarea eronată a soldurilor de TVA de la o perioadă la alta, după cum reiese din situația prezentată de organele de inspecție fiscală.

Organele de control concluzionează că societatea a solicitat în mod nejustificat la rambursare TVA în sumă de ... lei.

Deficiența nr. 5:

Prin decontul de TVA nr. ... / ..., societatea solicită la rambursare TVA în sumă de ... lei. Conform jurnalelor de vânzări și cumpărări pe perioada

martie - iulie 2007, TVA-ul de rambursat este în sumă de ... lei (... lei reprezentând TVA deductibil - ... lei reprezentând TVA colectat).

În luna mai 2007, societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări la pozițiile nr. ... și ... factura nr. ... / ... emisă de S.C. A S.A. în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, precum și la pozițiile ... și ... din același jurnal factura nr. ... / ... emisă de S.C. A S.A. în valoarea totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

Consecința acestor dublări este majorarea rulajului contului TVA deductibil în luna mai 2007 și implicit a soldului TVA de rambursat din aceeași lună cu suma de ... lei (... lei + ... lei).

Din răspunsul la întrebarea nr. ... din Nota explicativă dată la ... de contabila societății, rezultă că această deficiență a fost remediată în cursul anului 2007.

Organele de control menționează că prin decontul cu opțiune de rambursare nr. ... / ... societatea nu a solicitat la rambursare suma de ... lei, reprezentând TVA dublat.

Conform documentelor contabile, rezultă un TVA de rambursat în sumă de ... lei (... lei TVA deductibil - ... lei TVA dublat - ... lei TVA colectat).

Diferența în sumă de ... lei (... lei TVA de rambursat conform documentelor contabile - ... lei TVA solicitat la rambursare prin decontul de TVA) provine din întocmirea eronată a deconturilor de TVA.

Prin solicitarea în mod nejustificat la rambursare a TVA-ului în sumă de ... lei au fost încălcate prevederile art. 82 alin. (3) din O.G. nr. 92 / 2003.

Deficiența nr. 6:

Confirma balanțelor de verificare pe perioada februarie - decembrie 2006, rezultă următoarele:

- rulaj cumulată creditor și debitor ct. 711 "Variația stocurilor" : ... lei;

- rulaj cumulată creditor ct. 701 "Venituri din vânzarea produselor finite": ... lei;

- rulajul cumulată al conturilor de cheltuieli purtătoare de TVA care concură direct la realizarea produsului finit pe perioada 01.02.2006 - 31.12.2006 este de ... lei (ct. 601, 602, 605).

Din cele prezentate mai sus rezultă că pentru cheltuielile care se regăsesc în produsul finit s-a dedus TVA în sumă de ... lei (... lei X 19%) în condițiile în care la producția vândută de ... lei îi corespunde un TVA colectat de ... lei.

Prin urmare, diferența de ... lei (... lei - lei) reprezintă TVA dedus pentru bunuri și servicii care nu se regăsesc în produse vândute.

Baza legală încălcată o reprezintă art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de control mai menționează că la data de 31.12.2006 contul 401 “Furnizori” prezenta un sold creditor de ... lei, iar contul 404 “Funizori de imobilizări” prezenta un sold creditor de ... lei.

În cursul anului 2007, veniturile obținute din vânzarea produselor finite au fost mai mari decât cheltuielile care au concurat direct la obținerea produselor finite.

C. TVA de rambursat:

Prin decontul de TVA înregistrat la AFP Alba Iulia sub nr. ... / ... s-a solicitat la rambursare TVA în sumă de ... lei.

Prin decontul de TVA nr. ... / ... s-a solicitat la rambursare TVA în sumă de ... lei.

Conform fișei sintetice editată la data de ... de către Administrația Finanțelor Publice Alba Iulia, societatea are de rambursat TVA în sumă de ... lei.

În balanța de verificare încheiată la data de 28.02.2007, soldul contului 4424 “TVA de rambursat” este în sumă de ... lei.

Din balanța de verificare încheiată la data de 31.07.2007 rezultă un sold la TVA de rambursat în sumă de ... lei.

Conform fișei sintetice editată la data de ..., societatea are de rambursat TVA în sumă de ... lei.

D. Modul de soluționare a deconturilor cu sume negative:

În urma controlului efectuat asupra documentației necesare contribuabililor înregistrați ca plătitori de TVA pentru rambursarea TVA și ținând cont de constatările din raportul de inspecție fiscală, deconturile cu opțiune de rambursare au fost soluționate după cum urmează:

Decont de TVA nr. ... / ...:

- **TVA solicitat la rambursare: ... lei;**
- **TVA care nu se justifică la rambursare: ... lei;**
- **TVA pt. care contrib. are drept de rambursare: ... lei.**

Organele de inspecție fiscală mai fac mențiunea că TVA-ul care nu se justifică la rambursare este de ... lei, la nivelul TVA-ului solicitat la rambursare, însă TVA stabilit suplimentar pentru perioada februarie 2006 - februarie 2007 este de ... lei.

Pentru TVA-ul stabilit suplimentar în sumă de ... lei, societatea datorează majorări de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de

Decont de TVA nr. ... / ...:

- **TVA solicitat la rambursare: ... lei;**
- **TVA care nu se justifică la rambursare: ... lei;**
- **TVA pt. care contrib. are drept de rambursare: ... lei.**

Prin actul de control se face mențiunea că TVA-ul care nu se justifică la rambursare este de ... lei, la nivelul TVA-ului solicitat la rambursare, însă TVA stabilit suplimentar pentru perioada martie 2007 - iulie 2007 este de ... lei.

Pentru TVA-ul stabilit suplimentar în sumă de ... lei, societatea datorează majorări de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de ...

III. Luând în considerare constatările organelor de control, motivele prezentate în contestație, actele existente la dosarul cauzei în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se rețin următoarele referitor la aspectele sesizate prin contestație:

A. Cu privire la deficiența nr. 1 din actul de inspecție fiscală:

D.G.F.P. Alba, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii prin estimare a obligațiilor fiscale (TVA suplimentar), în condițiile în care contestatoarea nu pune la dispoziție documente din care să rezulte o situație diferită față de cea stabilită de organele de inspecție fiscală, iar S.C. L S.R.L. A... nu a anunțat pierderea formularelor cu regim special la organele în drept.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ..., organele de control fac mențiunea că, în urma controlului efectuat, nu au fost puse la dispoziția organelor abilitate mai multe facturi de vânzări, fapt ce a fost consemnat în procesul verbal încheiat în data de ... și înregistrat în Registrul unic de control al societății nr. ... la poziția ...

În conformitate cu prevederile OMFP nr. 708 / 2006, echipa de control a propus conducerea Activității de inspecție fiscală a mun. Alba Iulia suspendarea inspecției fiscale prin referatul nr. ... / ...

Prin adresa nr. ... / ..., s-a comunicat agentului economic supus procedurii de control, respectiv S.C. L S.R.L. A..., faptul că inspecția fiscală a fost suspendată până în momentul punerii la dispoziția organului de control a documentelor menționate ca fiind lipsă, termenul pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor stabilite fiind de 30 de zile de la comunicare.

Prin adresa nr. ... / ..., societatea a fost înștiințată cu privire la reluarea controlului începând cu data de

Organele de inspecție fiscală mai precizează că, la reluarea controlului, au fost puse la dispoziție o parte din facturile menționate ca fiind lipsă prin procesul verbal din data de ..., rezultând că în continuare lipsesc din evidența societății anumite facturi, așa cum sunt acestea nominalizate prin raportul de inspecție fiscală.

În drept, sunt incidente prevederile art. 26 din Legea contabilității nr. 82 / 1991 republicată, cităm:

“În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, se vor lua măsuri de reconstituire a acestora în termen de maximum 30 de zile de la constatare, potrivit reglementărilor emise în acest scop.”

Totodată, sunt aplicabile și prevederile H.G. nr. 831 / 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și

contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, anexa nr. 1B art. 12, unde se stipulează:

“Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.

Formularele cu regim special de înseriere și numerotare, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României, partea a III-a, după sesizarea organelor de drept.”

Mai mult, prin Ordinul nr. 29 / 2003 privind aplicarea prevederilor H.G. nr. 831 / 1997, se aduc precizări suplimentare cu privire la obligațiile ce revin agenților economici în cazul pierderii sau sustragerii unor documente cu regim special, la art. 4 fiind inserate următoarele:

“În cazul pierderii sau sustragerii formularelor cu regim special, agenții economici sunt obligați:

a) să anunțe, în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea formularelor cu regim special la direcția generală a finanțelor publice județeană, a municipiului București, respectiv la administrațiile finanțelor publice ale sectoarelor municipiului București, după caz; pentru sustragere vor fi anunțate și organele de poliție;

b) să transmită Companiei Naționale “Imprimeria Națională” S.A. Lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor cu regim special pierdute sau sustrase, în termen de 48 de ore de la constatarea pierderii sau sustragerii.”

Din textele de lege mai sus menționate, rezultă că, întrucât documentele contabile în cauză (facturi) au fost pierdute sau distruse, S.C. L S.R.L. avea obligația de a le declara nule la Monitorul Oficial al României și la organele fiscale.

Ori, până la data efectuării inspecției fiscale, agentul economic nu a întreprins demersurile impuse de legiuitor în cazul pierderii sau distrugerii unor documente cu regim special.

Mai mult, având în vedere faptul că verificarea a vizat perioada 01.02.2006 - 31.07.2007, iar inspecția fiscală s-a desfășurat începând cu luna aprilie 2008, rezultă că agentul economic a avut la dispoziție timpul necesar pentru a-și îndeplini obligațiile prevăzute expres de legiuitor.

Ori, agentul economic nu a procedat conform prevederilor legale incidente în speță și nu a reconstituit cele 44 de facturi lipsă.

Sintetizând cele de mai sus, se reține că societatea contestatoare avea obligația ca pentru cele 44 de facturi constatate lipsă să anunțe în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea respectivelor documente la Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba, să transmită Companiei Naționale “Imprimeria Națională” S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor cu regim special pierdute sau sustrase, în termen de 48 de ore de la

constatarea pierderii sau sustragerii și să le declare nule în Monitorul Oficial al României, partea a III-a.

Având în vedere faptul că societatea nu a respectat prevederile legale invocate mai sus și nu și-a îndeplinit obligațiile expres stipulate privitoare la anunțarea pierderii sau sustragerii respectivelor facturi, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA aferent prin estimare, în conformitate cu prevederile art. 66 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cităm:

“(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.”

Cu privire la estimarea bazelor de impunere, sunt cuprinse precizări și în H.G. nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92 / 2003, cităm:

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențe contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabili cu activități similare.”

Așadar, concluzionăm că estimarea bazei impozabile în vederea stabilirii taxei pe valoarea adăugată s-a făcut în conformitate cu legislația incidentă în materie.

Facem precizarea că, prin contestația formulată, nu se contestă modul efectiv de realizare a estimării, respectiv metoda utilizată de organele de inspecție fiscală pentru a calcula veniturile estimate și obligațiile fiscale aferente acestora.

În ceea ce privește obligația de a proceda la declararea ca nule a respectivelor facturi, reiterăm faptul că respectiva obligație este prevăzută de lege, după cum am arătat în cele de mai sus; mai facem precizarea că se impune

să se declare ca nule respectivele documente pierdute sau sustrase pentru a preîntâmpina o situație de genul utilizării ulterioare a acestora.

În concluzie, se reține că organele de control au procedat în mod corect și legal la colectarea TVA în quantum total de ... lei.

B. Referitor la Deficiența nr. 2 din actul de control:

Prin contestație, petenta susține, și la acest punct, nelegalitatea măsurilor aplicate de organele de inspecție fiscală, precizând că aplicarea măsurilor de simplificare reprezintă o facilitate acordată contribuabilului și nicidecum o obligație a acestuia.

Contestatoarea susține că, în cazul în care contribuabilul nu înțelege să aplice taxarea inversă, aplicarea acesteia nu este obligatorie întrucât taxa pe valoarea adăugată este înregistrată în contabilitățile celor două societăți care participă la raportul comercial, fiind încasată de o societate și plătită de către cealaltă.

În fapt, în urma inspecției fiscale, organele abilitate au constatat că, în luna ..., cu factura nr. ... / ..., S.C. S S.R.L. A... facturează către S.C. L S.R.L. lucrări de instalații în valoare totală de ... lei, cu TVA aferent de ... lei.

Din jurnalele de vânzare și de cumpărare, din balanța de verificare și decontul de TVA pentru luna ..., a rezultat că S.C. L S.R.L. nu a aplicat taxarea inversă, evidențiind TVA în sumă de ... lei ca și TVA deductibil aferent lunii

Lucrările facturate au fost executate de S.C. S S.R.L. A... în baza contractului de execuție nr. ... / ..., al cărui obiect l-au reprezentat lucrările de instalații sanitare, tehnologice și menajere, canalizări exterioare, instalații de încălzire, termice interioare, instalații de ventilare, canalizare tehnologică, utilaje și echipamente tehnologice la extindere hală producție.

În drept, din textul de lege incident speței în cauză, respectiv art. 160 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu aplicare de la 01.01.2007, rezultă **obligativitatea aplicării măsurilor de simplificare**, atât de către furnizor, cât și de către beneficiar, pentru lucrările de instalații executate de furnizorul S.C. S S.R.L., aceste lucrări reprezentând lucrări de construcții-montaj, după cum se precizează la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571 / 2003, coroborat cu prevederile Ordinului nr. 155 / 2007, cităm:

Art. 160 din Legea nr. 571 / 2003:

“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor / serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

c) lucrările de construcții-montaj;”

Art. 2 alin. (1) din Ordinul nr. 155 / 2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571 / 2003:

“Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571 / 2003 cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările stipulate la secțiunea F “Construcții” diviziunea 45 din anexa la Ordinul Președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601 / 2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile preevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.”

De asemenea, la același art. 160 din Codul fiscal, la alin. (3) se menționează modalitatea concretă în care se realizează taxarea inversă, după cum urmează:

“(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea “taxare inversă”, fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.”

Facem precizarea că la art. 160 alin. (5) este stipulată în mod expres responsabilitatea beneficiarului în ceea ce privește aplicarea măsurilor de simplificare, astfel:

“(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii / prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul / prestatorul nu a menționat “taxare inversă” în facturile emise pentru bunurile / serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor / prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea “taxare inversă” în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).”

Așadar, nu poate fi reținută afirmația contestatoarei conform căreia nu era obligată să aplice taxarea inversă, având în vedere textele de lege menționate în cele de mai sus, de unde rezultă în mod cert, fără echivoc, obligația legală a beneficiarului de a proceda la aplicarea taxării inverse în cazul în care furnizorul / prestatorul nu a aplicat corect prevederile legale, în speță nu a aplicat taxarea inversă.

În concluzie, rezultă că S.C. L S.R.L. A... nu a respectat prevederile legale incidente în speță și, în mod eronat, a considerat ca TVA deductibil suma de ... lei, înscrisă în factura nr. ... /

C. Cu referire la Deficiența nr. 4 din raportul de inspecție fiscală, ne exprimăm următoarele:

Această deficiență se referă la întocmirea eronată a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată în baza cărora s-a solicitat rambursarea TVA, respectiv evidențierea în respectivele deconturi a unor sume care nu corespund

cu datele din evidența contabilă, precum și din preluarea eronată în deconturi a soldurilor de la o perioadă la alta.

La dosarul cauzei sunt anexate copii ale deconturilor de TVA și ale balanțelor de verificare aferente lunilor ..., precum și ..., din care rezultă în mod clar, fără echivoc faptul că există neconcordanțe între sumele înscrise în deconturile de taxă pe valoarea adăugată aferente lunilor respective și sumele înscrise în balanțele de verificare aferente acestora.

Spre exemplu, aferent lunii ..., în decontul de taxă pe valoarea adăugată, la rândul 26 “Soldul TVA de plată în perioada de raportare” este înscrisă suma de ... lei, iar în balanța de verificare, contul 4423 “TVA de plată prezintă un sold creditor de ... lei.

Este de observat faptul că există corelații eronate chiar între deconturile de TVA, de la o lună la cealaltă fiind preluate sume eronate. Astfel, în decontul de TVA aferent lunii ..., înregistrat sub nr. ... / ..., la rândul 26 “Soldul TVA de plată în perioada de raportare” este înscrisă suma de ... lei, care nu este ulterior preluată corect în decontul de TVA aferent lunii ... (înregistrat sub nr. ... / ...), la rândul 22 din acesta reprezentând “Suma TVA de plată din decontul perioadei precedente neachitată până la data depunerii decontului TVA” fiind înscrisă suma de ... lei, iar nu ..., după cum ar fi fost corect, având în vedere faptul că această sumă era înscrisă la rândul 26 din decontul aferent lunii ..., iar din balanța de verificare nu rezultă că s-ar fi efectuat plata diferenței dintre suma de ... lei și suma de ... lei.

Pe baza tuturor documentelor puse la dispoziție în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au procedat la corelarea datelor din deconturile de taxă pe valoarea adăugată cu cele din balanțele de verificare aferente întregii perioade verificate, rezultând că societatea a solicitat în mod nejustificat la rambursare suma de ... lei, după cum rezultă din situația prezentată în actul de inspecție fiscală.

D. Cu privire la Deficiența nr. 6 din actul de inspecție fiscală, precizăm următoarele:

În urma verificărilor efectuate în timpul controlului, a rezultat că S.C. L S.R.L. A..., în perioada ... a dedus TVA în sumă totală de lei.

Pentru aceeași perioadă, din balanțele de verificare rezultă următoarele:

- rulaj cumulat creditor și debitor ct. 711 “Variația stocurilor”; ... lei;

- rulaj cumulat creditor ct. 701 “Venituri din vânzarea produselor finite”: ... lei;

- rulaj cumulat al conturilor de cheltuieli purtătoare de TVA care concură direct la realizarea produsului finit: ... lei (rezultat prin însumarea rulajelor conturilor 601, 602, 605).

Din cele de mai sus, rezultă că, pentru perioada februarie - decembrie 2006, rulajul contului 711 a depășit rulajul contului 701 (... lei față

de ... lei); totodată, suma cheltuielilor care concură direct la realizarea produselor finite depășește suma producției obținute (respectiv ... lei față de ... lei).

Aferent cheltuielilor care se regăsesc în produsul finit, a fost dedusă taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei X 19%), în condițiile în care aferent producției vândute îi corespunde un TVA colectat în cuantum de ... lei (... lei X 19%).

Așadar, diferența de ... lei (... lei - ... lei) reprezintă taxă pe valoarea adăugată dedusă de societate pentru bunuri și servicii care nu se regăsesc în producția vândută.

Prin aceasta au fost încălcate prevederile art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cităm:

“Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă.”

Întrucât valoarea bunurilor și serviciilor achiziționate pentru realizarea de produse finite (a căror valoare este reflectată de contul 701) este inferioară valorii veniturilor obținute din valorificarea produselor finite, rezultă că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, fiind încălcate prevederile legale mai sus invocate, în sensul că bunurile și serviciile aferent cărora a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată în cauză nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, în speță venituri din vânzarea de produse finite.

Mai facem precizarea că, la ..., agentul economic avea în stoc următoarele:

- materii prime și materiale consumabile (ct. 301, 302): ... lei;
- produse finite (ct. 345): ... lei;

La ..., situația stocurilor se prezenta după cum urmează:

- materii prime și materiale consumabile (ct. 301, 302): ... lei;
- produse finite (ct. 345): ... lei.

Din cele prezentate, rezultă că diferența de TVA dedus în sumă de ... lei nu este aferentă stocurilor de materie primă, materiale consumabile sau produse finite realizate și nevalorificate sau aflate în diferite stadii de procesare la sfârșitul anului 2006, având în vedere faptul că valorile stocurilor respective, la ..., sunt inferioare valorilor stocurilor la începutul perioadei, respectiv

În concluzie, se reține că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

E. Cu privire la Deficiențele nr. 3 și 5 din actul de inspecție fiscală, facem următoarele precizări:

Prin contestația formulată, S.C. L S.R.L. A... precizează că obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. ... / ... în integralitatea ei, însă în conținutul contestației nu se regăsesc argumente în ceea ce privește sumele suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în urma sesizării deficiențelor nr. 3 și 5 din actul de control.

Astfel, deficiența nr. 3 din raportul de inspecție fiscală se referă la TVA-ul aferent cheltuielilor de protocol pentru care s-a depășit limita admisă, organele de inspecție fiscală stabilind că agentul economic a dedus în mod nejustificat TVA în cuantum de ... lei, aferent cheltuielilor de protocol nedeductibile în sumă de ... lei.

La deficiența nr. 5, organele de control au constatat că societatea a solicitat nejustificat la rambursarea suma de ... lei, sumă care provine din întocmirea eronată a deconturilor de TVA.

Prin adresa nr. ... / ..., primită de contestatoare în data de ..., după cum atestă confirmarea de primire anexată la dosarul cauzei, se solicita agentului economic (conform prevederilor pct. 2.4. și 2.5. din Ordinul nr. 519 / 2005) ca, în termen de 5 zile de la primire, să precizeze motivele de fapt și de drept privind cele două deficiențe cuprinse în raportul de inspecție fiscală (deficiența 3 și 5), în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată pentru sumele suplimentare stabilite în urma constatării respectivelor deficiențe.

Drept urmare, cauza supusă soluționării în ceea ce privește TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei) este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța pe fondul contestației, în condițiile în care petenta nu aduce argumente în ceea ce privește aceste sume contestate.

În fapt, prin contestația formulată, S.C. L S.R.L. A... nu prezintă motive de fapt și de drept care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la realitatea debitelor în cuantum de ... lei, respectiv argumente și documente din care să rezulte că sumele stabilite de organele de control ar fi eronat determinate.

În drept, art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede cu privire la forma și conținutul contestației:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază (...);”

Totodată, la pct. 12.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul nr. 519 / 2005, se stipulează următoarele:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.”

În temeiul celor reținute și având în vedere faptul că societatea contestatoare nu aduce argumente referitoare la aceste sume în quantum total de ... lei care să fie justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale prin care să combată constatările organelor de control și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, contestația va fi respinsă ca nemotivată și nesusținută cu documente.

Față de aceste considerente, în temeiul prevederilor art. 210 și art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE :

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. L S.R.L. A... pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - TVA respins la rambursare;
- ... lei - accesorii aferente TVA.

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. L S.R.L. Alba Iulia pentru TVA în quantum de ... lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 554 / 2004 privind Contenciosul administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,