



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 3199759 interior 2073  
Fax : + 021 3368548  
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 280 din 12.07.2011**

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C. .X. .X. S.R.L. din .X.**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 906815/19.05.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr..X./18.05.2011 asupra contestației formulate de S.C. .X. .X. S.R.L. cu sediul social în Portul .X., X X, depozitul X, incintele X și X, județul .X..

S.C. .X. .X. S.R.L. este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. X are codul unic de înregistrare RO 12439094, figurând la poziția nr.X din anexa nr.X la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. .X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MC nr.X/01.03.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, respectiv suma de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată ;

.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MC nr.X/01.03.2011, respectiv **01.04.2011**, potrivit confirmării de primire, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind expediată prin poștă la data de **02.05.2011**, conform ștampilei Oficiului poștal .X. aplicată pe plicul de expediere a contestației, aflat în original la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. .X. S.R.L.

I. S.C. .X. .X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MC nr..X./01.03.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă prestărilor de servicii efectuate de .X..X. S.A. (cântărire vagoane .X., orar utilizare vagoane, avizare vagoane) care au la bază ca document justificativ "*chitanța diverse încasări*", societatea susține că operațiunile efectuate sunt reale, înregistrate cronologic și sistematic, au la bază înscrisuri ce dobândesc calitatea de document justificativ, fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că documentul "*chitanța diverse încasări*" conține informațiile cerute de art.155 alin.5 literele c) și e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, respectiv denumirea persoanei impozabile care emite factura, adresa, codul unic de înregistrare, numărul de înregistrare la Registrul comerțului, denumirea cumpărătorului, adresa, codul unic de înregistrare fiscală, precum și rubrica valorii în lei a bazei de impozitare, separat a valorii TVA în lei, totalul acestora reprezentând contravaloarea prestației efectuate. În concluzie, societatea consideră că taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor prestări este deductibilă în baza prevederilor art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă unor avansuri acordate pentru cumpărarea de utilaje, societatea susține că acestea au fost acordate în luna noiembrie 2008 pentru cumpărarea de utilaje achiziționate în sistem de leasing de către SCM X S.A., ce avea calitatea de utilizator.

Societatea arată că operațiunile sunt reale și au avut la bază înscrisuri ce dobândesc calitatea de document justificativ, organele de inspecție fiscală încălcând prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că în anul 2009 nu au fost stornate avansurile acordate pentru utilaje în anul 2008, deoarece utilajele achiziționate în anul 2009 erau cu totul altele decât cele pentru care au fost plătite avansurile anterioare.

Deoarece împotriva SCM X S.A. a fost deschisă procedura de insolvență, contestatoarea nu a mai putut valorifica drepturile obținute prin acordarea avansurilor, având în vedere prevederile art.36 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței.

Societatea în insolvență nu a mai avut dreptul de a efectua operațiuni comerciale fiindu-i ridicat dreptul de administrare, astfel încât nu a mai emis facturi de stornare sau anulare a facturilor vechi și nici nu se putea trece la predarea bunului aflat în posesia debitorului aflat în insolvență, deoarece legea nu permite această posibilitate decât în situația expres prevăzută la art.93 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței și anume atunci când cumpărătorul, în speță subscrisa, se află în posesia aceluși bun, ipoteză care nu este valabilă în prezentul caz. Mai mult, administratorul judiciar numit de instanță a înscris societatea

contestatoare pe tabelul creditorilor și cu suma reprezentând avansul achitat.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** aferentă achizițiilor de combustibil utilizat pentru vehicule care nu se încadrează în excepțiile prevăzute de art.145<sup>1</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea susține că operațiunile efectuate sunt reale, înregistrate cronologic și sistematic, au la bază înregistrări ce dobândesc calitatea de document justificativ fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, conform art.21 alin.1 din același act normativ. Astfel, contestatoarea consideră deductibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, potrivit art.126 alin.1, art.128 și art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile de combustibili, contestatoarea a emis decizia internă nr.X/30.04.2009 prin care începând cu data de 01.05.2009, conform Hotărârii Guvernului nr.488/30.04.2009 pentru completarea **Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr.44/2004**, pentru respectarea normativelor în vigoare, anumite mijloace de transport din proprietatea contestatoarei sunt utilizate exclusiv de angajații societății, personal cu funcții de conducere și de administrare a societății, pentru activități de exploatare și realizare de venituri impozabile, respectiv comerț deșeuri fier vechi, inspecție cantitativă și calitativă a mărfii, intervenții, protecția obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea.

De asemenea, pentru justificarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu combustibilul au fost emise foi de parcurs completate corespunzător, iar facturile fiscale emise pentru achiziția de combustibil menționează numărul de înmatriculare auto, iar consumul de combustibil se încadrează în consumul mediu al tipului de autovehicul.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente care au fost calculate nefondat.

**II.** Obiectul Raportului de inspecție fiscală F-MC nr..X./01.03.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MC nr..X./01.03.2011 a constat în verificarea modului de determinare, înregistrare, declarare și plată la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată datorată/de recuperat, în vederea soluționării deconturilor de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare cu control ulterior.

Perioada verificată a fost 01.01.2008 - 31.08.2010.

Obiectul principal de activitate al societății contestatoare constă în recuperare de materiale reciclabile sortate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă prestărilor de servicii efectuate de .X..X. S.A. având la bază ca document justificativ "*chitanța diverse încasări*", prin încălcarea prevederilor art.155 alin.5 literele c) și e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2008, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor avansuri pentru utilaje, pentru ca ulterior, în luna noiembrie 2009 să înregistreze un număr de 7 facturi emise de SCM X S.A. reprezentând utilaje în sumă totală de .X. lei, fără a storna avansurile plătite în luna noiembrie 2008, motiv pentru care au reîncadrat operațiunea în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de combustibili pentru vehicule care nu se încadrează în excepțiile prevăzute de art.145<sup>1</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă totală de .X. lei, din care societatea contestă suma de .X. lei,

precum și majorări de întârziere în sumă totală de X lei pentru perioada 26.02.2008 - 28.02.2011, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare din care societatea contestată suma de .X. lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii efectuate de .X..X. S.A.

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de la .X..X. S.A., justificate prin documente “chitanța diverse încasări”, în condițiile în care respectivele documente nu pot fi asimilate unor facturi.**

Perioada verificată : 01.01.2008 - 31.08.2010.

**În fapt**, S.C. .X. .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă prestărilor de servicii efectuate de .X..X. S.A. având la bază ca document justificativ “*chitanța diverse încasări*”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă prestărilor de servicii efectuate de .X..X. S.A. având la bază ca document justificativ “*chitanța diverse încasări*”, prin încălcarea prevederilor art.155 alin.5 literele c) și e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că documentul “*chitanța diverse încasări*” conține informațiile cerute de art.155 alin.5 literele c) și e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor prestări fiind deductibilă, în conformitate cu prevederile art.126 alin.1 din același act normativ.

**În drept**, art.146 alin.1 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții :*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la **art. 155 alin. (5)**”,*

coroborate cu pct.46 (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*“Justificarea deducerii taxei se face **numai pe baza exemplarului original al documentelor** prevăzute la art.146 alin.1 din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la **art. 155 alin. (5)** din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78 ”.*

Informațiile pe care trebuie să le cuprindă în mod obligatoriu factura sunt prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

**“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la **art. 153**, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la **art. 153**, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;*

*e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la **art. 153**, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;*

*f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat,*

conform [art. 153](#), precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la [art. 133](#) alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la [art. 153](#) sau [153<sup>1</sup>](#), al cumpărătorului, în cazul aplicării [art. 126](#) alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 125<sup>1</sup>](#) alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din [Directiva a 6-a](#), ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile [art. 150](#) alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale [art. 160](#), o mențiune la prevederile



prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea "taxare inversă";

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu. “

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că prima condiție care trebuie îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, este ca societatea să dețină pentru taxa datorată sau achitată aferentă serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, o factură care să cuprindă informațiile minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

**“(1) *Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.(.....)*”.**

Prin urmare, furnizorul .X..X. S.A., în calitate de persoană impozabilă care a efectuat diverse prestări de servicii către S.C. .X. .X. S.R.L. avea obligația de a emite facturi fiscale pentru serviciile prestate în perioada 01.01.2008 - 20.02.2009, reprezentând cântărire vagoane, manevră APC, avizare, orar utilizare vagoane, astfel cum sunt detaliate prin anexa nr.7 la Raportul de inspecție fiscală F-MC nr..X./01.03.2011.

Potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, chitanța este formularul cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare care servește ca document justificativ pentru depunerea unei sume în numerar la casieria unității, de înregistrare în registrul de casă și în contabilitate, se întocmește în două exemplare, pentru fiecare sumă încasată, de către casierul

unității, se semnează de acesta pentru primirea sumei, se folosește ca document de verificare a operațiunilor efectuate în registrul de casă și se arhivează la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului.

Astfel, afirmația contestatoarei potrivit căreia *“documentul ‘chitanța diverse încasări’ conține informațiile cerute de art.155 alin.5 literele c) și e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”* nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivele documente nu conțin toate elementele prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată și nu pot fi asimilate unor facturi deoarece sunt utilizate doar ca documente justificative pentru depunerea unei sume în numerar la casieria unității, înregistrare în registrul de casă și evidența contabilă.

De asemenea, invocarea de contestatoare a prevederilor art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivul articol de lege definește operațiunile impozabile în România, ori în speță este vorba despre exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată care este reglementată de art.146 alin.1 lit a), art.155 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă prestărilor de servicii efectuate de .X..X. S.A. care nu au avut la bază documente justificative legale.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, potrivit cărora : *“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului acordat pentru utilaje **Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor achitate în luna noiembrie 2008 furnizorului SCM .X. S.A. pentru achiziția de utilaje, în condițiile în care societatea contestatoare a înregistrat la luna noiembrie 2009 suma de .X. lei reprezentând contravaloarea a șapte facturi emise de același furnizor, fără să storneze contravaloarea avansurilor plătite.**

**În fapt**, S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat și dedus în luna noiembrie 2008, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor în sumă totală de .X. lei (nr..X./14.11.2008, nr..X./19.11.2008 și nr.XX./26.11.2008) emise de SCM .X. S.A. reprezentând *“avans utilaje conform contract”*. La luna noiembrie 2009, a înregistrat un număr de șapte facturi emise de SCM .X. S.A. reprezentând utilaje în sumă totală de .X. lei, fără a storna avansurile plătite în luna noiembrie 2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2008, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor avansuri pentru utilaje, pentru ca ulterior, în luna noiembrie 2009 să înregistreze un număr de 7 facturi emise de SCM .X. S.A. reprezentând utilaje în sumă totală de .X. lei, fără a storna avansurile plătite în luna noiembrie 2008, motiv pentru care au reîncadrat operațiunea în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că în anul 2009 nu au fost stornate avansurile acordate pentru utilaje în anul 2008, deoarece utilajele achiziționate în anul 2009 erau cu totul altele decât cele pentru care au fost plătite avansurile anterioare.

Totodată, SCM .X. S.A., aflată în insolvență nu a mai avut dreptul de a efectua operațiuni comerciale fiindu-i ridicat dreptul de administrare, astfel încât nu a mai emis facturi de stornare sau anulare a facturilor vechi și nici nu se putea trece la predarea bunului aflat în posesia debitorului aflat în insolvență, întrucât Legea nr.85/2006 nu permite această posibilitate.

**În drept**, art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. **Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora**”*,

coroborate cu prevederile pct.16 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal :

*“16<sup>1</sup>. (1) Prevederile **art. 134<sup>2</sup>** alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și **includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora**”.*

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că societatea contestatoare a înregistrat și a dedus în luna noiembrie 2008 taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor în sumă totală de .X. lei compusă din :

- factura nr..X./14.11.2008 în valoare de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, achitată cu OP nr..X./14.11.2008,

- factura nr..X./19.11.2008 în valoare de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei achitată cu OP nr..X./19.11.2008,  
-factura nr..X./26.11.2008 în valoare de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei achitată cu OP nr..X./26.11.2008.

Din analiza acestor facturi, aflate în copie la dosarul cauzei reiese că acestea au fost emise pentru *“avans utilaje conform contract”*, dar nu sunt specificate pentru care utilaje a fost achitată de societatea contestatoare, suma totală de .X. lei.

Astfel, afirmația contestatoarei că *“anul 2009 nu au fost stornate avansurile acordate pentru utilaje în anul 2008, deoarece utilajele achiziționate în anul 2009 erau cu totul altele decât cele pentru care au fost plătite avansurile anterioare”*, aceasta nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece nu este probată cu contractul între părți, iar din facturile emise de SCM .X. S.A. în anul 2008 nu reiese pentru ce anume utilaje a fost achitat avansul.

Ulterior, contestatoarea a înregistrat la luna noiembrie 2009 un număr de 7 facturi emise de SCM .X. S.A. reprezentând utilaje în sumă totală de .X. lei (seenebogen, komatsu WA, macara pe șenile Takraf, foarfeca HKS, automacara telemac MG ) fără a storna avansurile plătite în luna noiembrie 2008.

Potrivit pct.181 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene :

*“(1) Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.*

*(2) Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori”.*

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că, întreaga valoare a avansurilor plătite pentru imobilizări către SCM .X. S.A. figurează ca sold debitor în fișa partener pentru contul 409.2 *“Furnizori în avans”*, iar până la data intrării în insolvență a furnizorului, respectiv 03.09.2010, contestatoarea nu a întreprins demersurile necesare pentru derularea tranzacțiilor care fac obiectul contractului pentru care s-au emis avansurile.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia SCM .X. S.A., se afla în insolvență, deci *“nu a mai avut dreptul de a efectua operațiuni comerciale fiindu-i ridicat dreptul de administrare, astfel încât nu a mai emis facturi de stornare sau anulare a facturilor vechi și nici nu*

*se putea trece la predarea bunului aflat în posesia debitorului intrat în insolvență”, nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece facturile au fost emise în perioada 09.11.2009 - 11.11.2009, înainte de data intrării furnizorului în insolvență, iar aspectul privind posesia bunului nu are nicio influență asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.*

În speță sunt incidente și prevederile art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“Baza de impozitare se reduce în următoarele situații :*

*d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de [Legea nr. 85/2006](#) privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă”.*

Față de prevederile legale mai suscitade, se reține că S.C. .X. .X. S.R.L. avea obligația ca la data emiterii celor șapte facturi de către SCM .X. S.A., respectiv la luna noiembrie 2009, să storneze din conturile de furnizori și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei, achitată la luna noiembrie 2008.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora : *“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.*

**3.** Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibili

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibili din perioada 01.05.2009 - 31.08.2010, utilizați pentru autovehicule proprii, în condițiile în care autovehiculele deținute de contestatoare nu se încadrează în categoriile de vehicule prevăzute expres de legiuitor pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibili.**

**În fapt,** S.C. .X. .X. S.R.L. a dedus în perioada mai 2009 - august 2010, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de combustibil utilizat pentru autovehicule proprii a căror greutate maximă autorizată nu depășește X kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată aferentă combustibililor utilizați în perioada verificată, prin încălcarea prevederilor art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cazul neregăsindu-se între excepțiile stipulate de lege în acest sens.

Societatea susține că taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil este deductibilă pe motiv că folosirea autovehiculelor în scop de afaceri generează cheltuieli cu întreținere, funcționare, reparații, combustibil care sunt reale, înregistrate cronologic și sistematic pe bază de înscrișuri, fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept,** în speță sunt incidente prevederile art.145<sup>1</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

*“ Limitări speciale ale dreptului de deducere*

*(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor*

vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii :

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă ;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi ;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional ;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării “.

Potrivit acestor prevederi legale, nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule și nici achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția unor categorii de vehicule, prevăzute expres la articolul de lege suscit.

Din analiza anexei nr.9 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./01.03.2011 denumită Situația consumului de carburanți pe carduri perioada 01.05.2009 - 31.08.2010, aflată în copie la fila 17 din dosarul cauzei, reiese că societatea contestatoare a consumat X litri de carburanți în valoare de .X. lei căreia îi corespunde taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Se reține că S.C. .X. .X. S.R.L. a depus în susținerea afirmațiilor sale doar “documente care sunt în număr de 3 file”, respectiv decizia nr.X/30.04.2009 semnată de administratorul societății ( care conține 3 pagini) prin care s-a dispus ca începând cu data de 01.05.2009, un număr de 23 de mijloace de transport (microbuz, autoutilitare, automobile) să fie utilizate exclusiv de



angajații societății, personal cu funcții de conducere și de administrare a societății pentru activități de exploatare și realizare de venituri impozabile (comerț deșeuri fier vechi, inspecție cantitativă și calitativă a mărfii, intervenții, protecția obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea).

Având în vedere că însăși contestatoarea recunoaște că *“anumite mijloace de transport din proprietatea sa sunt utilizate exclusiv de angajații societății, personal cu funcții de conducere și de administrarea a societății, pentru activități de exploatare și realizare de venituri impozabile”*, deci nu au fost utilizate conform excepțiilor prevăzute la art.145<sup>1</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă consumului de combustibili.

Afirmația contestatoarei potrivit căreia taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu carburanții au avut la bază înregistrări ce dobândesc calitatea de document justificativ fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece articolul de lege invocat de contestatoare reglementează condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar din documentele depuse de contestatoare la dosarul cauzei, reiese că în anul 2009 S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat pierdere fiscală, ceea ce nu justifică nicidecum motivația contestatoarei potrivit căreia respectivele mijloace de transport au fost *“utilizate exclusiv de angajații societății, personal cu funcții de conducere și de administrare a societății, pentru activități de exploatare și realizare de venituri impozabile”*.

Totodată, acest aspect nu are nicio influență asupra limitărilor speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, problemă care este expres reglementată de art.145<sup>1</sup>

alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :*“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru această sumă.

Având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**, urmează ca în baza principiului de drept *“accessorium sequitur principale”* să se respingă ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

## **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată și nesusținută cu documente a contestației formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de

impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MC nr..X./01.03.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**

**X**