



DECIZIA NR. 436 DIN 26.10.2007

Privind solutionarea contestatiei formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere nr.... emisa de Activitatea de inspectie fiscala Bacau

Directia generala a finantelor publice a judetului Bacau a primit spre solutionare de la Activitatea de inspectie fiscala Bacau cu adresa nr. ..., inregistrata la institutia noastra sub nr. ..., contestatia formulata de SC X SRL.

Suma contestata este ... lei si reprezinta:

- ... lei -taxa pe valoarea adaugata de plata;
- ... lei- majorari de intarziere si dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata de plata;
- ... lei- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata de plata;
- ... lei- amenda contraventionala.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin (1) din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala.

In indeplinirea regulilor procedurale contestatia poarta semnatura doamnei B.N., in calitate de reprezentant legal al SC X SRL, semnatura acesteia fiind insotita de stampila unitatii.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr. ..., petenta arata urmatoarele:

Contestatia are ca obiect, pe de o parte neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... **lei**, aferenta achizitiilor efectuate in perioada supusa inspectiei fiscale iar pe de alta parte masura organului de inspectie fiscala

de a colecta suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, aferenta unor vanzari fara documente justificative respectiv facturi fiscale neinregistrate in evidenta contabila;

In motivarea nelegalitatii masurii organului de inspectie fiscala de a nu admite la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, regasita in anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala, aferenta achizitiilor, petenta aduce urmatoarele motivatii:

-**TVA in suma ... lei(ROL)** aferenta facturii fiscale nr. ..., emisa de SC C SNC in valoare de ... lei, chiar daca a fost achitata cu chitanta ..., a fost respinsa la deducere;

-**TVA in suma de ... lei(ROL)** aferenta chitantelor fiscale emise de R SA in perioada 09.04.2003-11.07.2004 este respinsa la deducere de organul de inspectie fiscala, si reprezinta in fapt contravaloarea, respectiv taxa pe valoarea adaugata aferenta activitatii de intretinere relatii cu tertii folosind postul telefonic instalat in str. ..., nr. ..., sc. ..., ap. ....

-**TVA in suma de ... lei(ROL)** aferenta facturilor fiscale emise de SC Y in perioada 01.04.2003-15.04.2003 este respinsa la deducere de organul de inspectie fiscala motivat de faptul ca furnizorul a trecut eronat codul fiscal al cumparatorului. Petenta sustine ca aceste facturi au fost inregistrate in contabilitate si reprezinta contravaloarea prestatiilor efectuate de SC R SA privind consumul de energie la punctul de lucru din strada Banca Nationala, contravaloarea chiriei pentru spatiul comercial pus la dispozitie si abonamentului pentru asigurarea securitatii spatiului si a bunurilor, prestatii contractate de catre SC Y -titular de contract in relatiile cu R si firma de paza si protectie.

In sustinerea cauzei sale petenta arata ca acest TVA i se cuvine atat timp cat prestatia a fost efectuata si achitata in baza unui contract.

-**TVA in suma de ... lei(ROL)** aferenta facturilor fiscale reprezentand achizitii de marfa de la furnizorii SC B SRL, SC U SRL, SC C SRL, SC E SRL, SC D SRL motivat de lipsa codului fiscal al cumparatorului. Motivatia petentei fata de aceasta suma este aceea ca aceste societati sunt furnizori permanenti iar datorita faptului ca marfa este expediata prin soferi distribuitori cu obligatia intocmirii facturii fiscale odata cu livrarea marfii, vanzatorul necunoscand codul fiscal al societatii, nu-l comunica.

Intrucat marfa a fost comercializata catre populatie, raportata in jurnalul de vanzari prin rapoartele zilnice iar contravaloarea lor a fost achitata cu numerar si prin banca cu CEC-uri, petenta arata ca aceasta taxa pe valoarea adaugata a fost respinsa la deducere in mod nelegal.

-**TVA in suma de ... lei(ROL)** este aferenta unor achizitii care nu dau nastere la venituri.

In motivarea acestei sume petenta arata ca spatiul comercial utilizat pentru desfasurarea activitatii a fost pus la dispozitie de catre SC Y SA in baza unui contract de franciza care la art. 12 prevede:"sa suporte cheltuielile

ocasionate de igienizarea activului dupa data invheierii prezentului contract", iar la art. 38 se prevede:"la incetarea sau rezilierea contractului, beneficiarul va preda activul preluat prin acest contract dupa efectuarea lucrarilor de igienizare".

Prin intelegere cu proprietarul spatiului, aceste lucrari au fost efectuate la data convenita odata cu gasirea altui beneficiar.

In aceasta situatie, conform contractului de franciza s-au efectuat lucrari de igienizare, astfel ca activul sa fie predat in buna stare de functionare.Conform contractului aceste cheltuieli au cazut in sarcina SC X SRL, achitarea contravalorii materialelor catre furnizorii de materiale facandu-se cu documente ce se afla in registrul de casa al societatii.

**-TVA in suma de ... lei(RON)** este aferenta unor investitii efectuate la sediul social al societatii ce nu da nastere la venituri.

In motivarea acestei sume petenta arata ca societatea dispunea de agregate frigorifice dar spatiul pentru desfasurarea unei activitati comerciale nu era adecvat, motiv pentru care s-au efectuat lucrari de amenajare la sediul social al societatii in scopul de a deschide un magazin mixt pentru zona in care se afla sediul social. Aceasta este o investitie care va produce venituri impozabile, nu la data inspectiei fiscale, dar curand va incepe comercializarea de bunuri catre populatia din zona.

In motivarea nelegalitatii masurii organului de inspectie fiscala de a colecta suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, regasita in anexa nr. 3 la raportul de inspectie fiscala, petenta aduce urmatoarele motivatii:

**-TVA in suma de ... lei si ... lei** este aferenta facturilor fiscale nr...., ..., ..., ..., respectiv facturilor nr. ..., ..., ..., ... si ..., considerate de organul de inspectie fiscala lipsa, neinregistrate, care in fapt sunt facturi emise catre diferite persoane fizice pentru organizarea de zile festive si care la cumpararea marfurilor pentru justificare in familie s-a solicitat si factura. S-a emis factura pentru fiecare persoana in parte si bon fiscal de casa de marcat.

Inregistrarea acestor facturi, ca atare, inseamna o dubla inregistrare a vanzarii aceleiasi marfi, deci o dubla evidentiere a tva colectat.

**-TVA in suma de ... lei** se regaseste la pozitiile 12 si 13 din anexa 3 la raportul de inspectie fiscala, prin care organul de inspectie fiscala stabileste tva colectat suplimentar in baza NC 8/31.07.2003 si NC 3/30.09.2003.Prin aceste note contabile s-au facut reglari revenind la NC 5/31.03.2003 prin care a fost inregistrata eronat achizitia de marfuri cu formula:

% = 401	...(ROL)
607	...
4427	...

fara a se evidentia si incarcarea gestiunii, aceasta facandu-se prin NC 11/31.03.2003 cu formula

371 = % ... (ROL)  
378 ...  
4428 ...

Organul de inspectie fiscala care a verificat perioada pana la data de 01.04.2003, a constatat eroarea inregistrarii de marfa direct pe contul 607(eronat) in loc de contul 371(corect).

Astfel ca prin NC 8/31.07.2003 se incarca eronat gestiunea de marfuri prin formula 607=371 ... care de fapt este o descarcare de gestiune prin formula.

Dupa efectuarea valorificarii inventarului faptic se constata diferenta intre valoarea factica si scriptica a marfii, fapt pentru care sunt analizate intrarile scriptice de marfa si se constata ca prin NC 5/31.03.2003 a fost facuta formula in negru in loc de rosu. Astfel, cu NC 8/31.09.2003, se inregistreaza prin revenire la NC 5/31.03.2003 si NC 8/31.07.2003 incarcarea gestiunii corect prin storno pe contul de cheltuiala cu suma de ... lei, diferenta pana la ... lei fiind compusa din adaos comercial si TVA neexigibil, cu formula:

371 = % ... (ROL)  
371 ...  
4428 ...

si

371 = 607 ... (ROL)

Cele doua sume, ... lei, respectiv ... lei nu reprezinta "iesiri fara document justificativ", ci incarcarea gestiunii de marfa, respectiv a contului 371 fata de contul 607 fara a influenta calculul tva colectat si a impozitului pe venitul microintreprinderilor.

**-TVA in suma de ... lei** se regaseste la pozitia 14 din anexa 3 la raportul de inspectie fiscala, si este aferenta diferentei dintre valoarea marfii inventariate de catre comisia mixta a SC Y si SC X SRL , cu ocazia preluarii fondului de marfa de catre SC Y si valoarea facturata cu factura fiscala nr. ....Valoarea la pret cu amanuntul a fondului de marfa conform listelor de inventar este de ... lei iar factura este emisa pentru valoarea de ... lei, deoarece SC Y SA a preluat marfa la pret cu ridicata, diferenta de ... lei fiind formata din ... lei adaos comercial(378) si ... lei tva(4428), devenita exigibila in cursul exercitiului, diferenta ce cade in sarcina societatii, se regaseste evidentiata in soldul acestor conturi la data inspectiei fiscale.

Deoarece factura a fost emisa pentru suma de ... lei, descarcarea gestiunii pentru marfa vanduta este facuta cu suma de ... lei si TVA colectata in suma de ... lei suma ce a fost evidentiata atat in jurnalul de vanzari cat si in balanta de verificare si decontul de TVA aferent lunii august 2004.

**II.** Prin raportul de inspectie fiscala nr. ..., s-a efectuat inspectia fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata, in vederea solutionarii decontului de

taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare TVA in suma de ... lei aferent trim. IV 2006, inregistrat la AFP Bacau sub nr. ..., notificat sub nr. ... si inregistrat la ACF Bacau sub nr. ....

Perioada verificata a fost 01.04.2003-31.12.2006.

La capitolul **III Constatari fiscale, pct.1 Taxa pe valoarea adaugata, subpunctul TVA deductibila**, organul de inspectie fiscala a stabilit urmatoarele:

In perioada verificata SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila TVA deductibila in suma de ... lei.

Urmare inspectiei fiscale efectuate, organul de inspectie fiscala a stabilit TVA deductibila in suma de ... lei fata de ... lei dedusa si inregistrata de societate, diferenta de ... lei reprezinta:

-... **lei**- taxa pe valoarea adaugata dedusa din facturi fiscale pentru care furnizorul nu a in scris la rubrica cumparator codul fiscal al acestuia, asa cum prevede art. 29, lit. B, pct. B din Legea nr. 345/2002, republicata si art. 145, alin. 8, lit. A, art. 155, alin.8, lit. D din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

-... **lei**- taxa pe valoarea adaugata dedusa si inregistrata in evidenta fara documente justificative, incalcandu-se prevederile art. 24, alin. 1, lit. a din Legea 345/2002, republicata si art. 145, alin.8, lit. A din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

-... **lei**- taxa pe valoarea adaugata dedusa din facturi fiscale in copie xerox, incalcandu-se prevederile art. 62, alin. 1 din HG nr. 598/2002;

-... **lei**- taxa pe valoarea adaugata dedusa si inregistrata in evidenta contabila din facturi fiscale aferente operatiunilor de achizitii de materiale de constructie, amenajari interioare si mobilier pentru sediul societatii, in perioada sept. 2005-decembrie 2005 si luna decembrie 2006, achizitii care conform art. 145, alin. 3 din legea nr. 571/2003, nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale contribuabilului supus inspectiei fiscale.

**La subpunctul TVA colectata**, organul de inspectie fiscala a stabilit urmatoarele:

In perioada verificata SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila TVA colectata in suma de ... lei.

Urmare inspectiei fiscale efectuate, organul de inspectie fiscala a stabilit TVA colectata in suma de ... lei fata de ... lei calculata si inregistrata de societate, diferenta de ... lei reprezinta:

-... **lei**- taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta veniturilor din vanzari de marfuri in suma totala de ... lei, facturi emise si neinregistrate in evidenta contabila, incalcandu-se prevederile art. 18, alin. 1, lit. a din Legea nr. 345/2002;

-... lei- taxa pe valoarea adaugata colectata prin estimare pentru facturi lipsa, conform art. 32, alin. 3 din Legea 345/2002, republicata si art. 66 din OG nr. 92/2003, estimarea facandu-se prin luarea ca baza de calcul a operatiunilor de vanzari marfuri din facturile fiscale anterioare celor lipsa si anume:

-factura nr. (... lei+... lei(ROL)) pentru estimarile din facturile nr. ..., ... si ...;

-factura nr. (... lei+...lei(ROL)) pentru estimarile din facturile ... si ....

-... lei- taxa pe valoarea adaugata colectata prin aplicarea cotei recalculate de 15,966% prevazuta la art. 21, alin.2, lit. a din Legea nr. 345/2002, republicata si art. 58, alin. 2 din HG nr. 598/2002, asupra sumelor de ... lei(RON) si ... lei(RON) reprezentand iesiri de marfuri, baza impozabila conform art. 18, alin.1, lit.a din Legea 345/2002, republicata reflectate in evidenta contabila a societatii in notele contabile nr. 8/31.07.2003 si nr. 8/30.09.2003, in rulajele creditoare ale contului de marfuri si rulajele debitoare ale contului de cheltuieli cu marfurile din balantele de verificare din lunile iulie 2003 si septembrie 2003, operatiuni pentru care la data inspectiei fiscale administratorul B.N. nu poate prezenta organului de inspectie fiscala documente justificative, asa cum prevede art. 6 din Legea nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

-... lei- taxa pe valoarea adaugata colectata determinata prin aplicarea procedeeului sutei marite prevazut in Cap. VIII, pct. 24, alin. 2 din HG nr. 44/2004, pentru iesirile de marfuri in suma de ... lei inregistrate in evidenta lunii august 2004, fara existenta unui document justificativ, asa cum se prevede la art. 6 din Legea 82/1991, republicata.

-... lei- taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta marfurilor in suma totala de ... lei din soldul existent la 31.12.2004, sold ce se regaseste si in balanta incheiata la 31.12.2006, pentru care administratorul societatii explica faptul ca marfurile au fost returnate la furnizori , dar nu s-au intocmit facturi fiscale.Baza de impozitare in suma de ... lei este stabilita conform art. 137, alin.1, lit. A din Legea 571/2003, republicata, asupra careia s-a aplicat cota de 19% de TVA - procedeeul sutei marite, prevazuta la art. 140, alin.1, din Legea 571/2003 si pct. 24, alin.2 din HG nr. 44/2004.

Urmare celor constatate, organul de inspectie fiscala a stabilit TVA de plata in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 26, alin. 1, lit. A din Legea 345/2002 si art. 148 , alin. 1 din Legea 571/2003, fata de ... lei sold suma negativa la 31.12.2006 inregistrata in evidenta contabila a societatii, diferenta de ... lei reprezentand: ... lei TVA nedeductibila fiscal si ... lei TVA colectata suplimentar.

Pentru neachitarea TVA de plata in suma de ... lei, s-au calculat accesorii in suma de ... lei, din care:

-... lei- dobanzi(... lei) si penalitati(... lei), conform art. 12, art. 13, alin.2 din OG nr. 61/2002 si art. 115 si 116, alin. 2, lit. a din OG nr. 92/2003;

-... lei- majorari de intarziere incepand cu 01.01.2006, conform art. III din OG nr. 92/2003, republicata care modifica art. 115 din acelasi act normativ.

Obligatiile fiscale stabilite prin raportul de inspectie fiscala nr. ... au fost impuse prin decizia de impunere nr. ....

**III.** Luand in considerare sustinerile petentei, masurile dispuse de organul fiscal teritorial precum si actele normative aplicabile spetei in cauza retinem:

SC X SRL are *sediul social* in orasul Bacau, strada ..., nr. ..., sc. ..., ap..., in baza contractului de comodat incheiat la data de 05.06.2001 cu B.V si B.N, pe o perioada nedeterminata.

SC X SRL are *sediul fiscal* in Bacau, strada , nr. ..., in baza contractului de subinchiriere nr. ... de la SC Y SRL.

SC X SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J04/..., are cod de inregistrare fiscala ..., este inregistrata ca platitoare de TVA din data de 01.07.2001, si are ca obiect principal de activitate:comert cu amanuntul al carnilor si al produselor din carne, (cod CAEN 5222).

**1.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca in mod legal SC X SRL datoreaza bugetului de stat suma de... lei reprezentand:... lei -taxa pe valoarea adaugata de plata, ... lei-majorari de intarziere si dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata de plata si ... lei- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata de plata;**

Perioada verificata a fost 01.04.2003-31.12.2006.

**In fapt,**

prin contestatia formulata petenta arata ca nu este de acord cu constatarile organului de inspectie fiscala din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. ..., in ceea ce priveste masura de neadmitere la deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, aferenta achizitiilor efectuate in perioada supusa inspectiei fiscale iar pe de alta parte cu privire la masura organului de inspectie fiscala de a colecta suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, aferenta unor vanzari, considerate de organul de inspectie fiscala ca fiind efectuate fara documente justificative respectiv facturi fiscale neinregistrate in evidenta contabila;

**In drept,**

situatia se prezinta astfel:



**Cu privire la taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere de organul de inspectie fiscala in suma de ... lei:**

-**Suma de ... lei(ROL)** reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii fiscale nr. ..., emisa de furnizorul SC C SNC in valoare totala de ... lei. Din analiza acestui document se constata faptul ca nu este inregistrat codul fiscal al cumparatorului, contrar prevederilor art. 29, lit. B, pct. b din Legea nr. 345/2002, republicata si art. 145, alin. 8, lit. a, art. 155, alin.8, lit. d din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Art. 29, lit. B, pct. b din Legea nr. 345/2002, republicata, prevede:

**"B. Cu privire la intocmirea documentelor:**

**b) persoanele impozabile platitoare de taxa pe valoarea adaugata sunt obligate sa solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate si sa verifice intocmirea corecta a acestora..."**

Art. 145, alin. (8), lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

**"(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..."**

Art. 155, alin.(8), lit. d) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

**"(8) Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu urmatoarele informatii:**

.....

**d) numele, adresa si codul de identificare fiscala, dupa caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;"**

Fata de aceasta situatie, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei argumentul petentei in sensul ca taxa pe valoarea adaugata aferenta acestei facturii este deductibila pentru faptul ca aceasta a fost achitata cu chitanta ....



-**Suma de ... lei(ROL)** reprezinta taxa pe valoarea adaugata dedusa de petenta pe baza unor **chitante fiscale** emise de R SA in perioada 09.04.2003-11.07.2004. Intrucat chitanta fiscala nu reprezinta documentul legal in baza caruia se deduce taxa pe valoarea adaugata, in mod legal organul de inspectie fiscala a respins la deducere aceasta suma conform prevederilor art. 24, alin. 1, lit. a din Legea 345/2002, republicata si art. 145, alin.8, lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus citat;

Art. 24, alin. 1, lit. a din Legea 345/2002, republicata, prevede:

**"(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;"**

Nici in acest caz nu putem lua in considerare in solutionarea favorabila a cauzei punctul de vedere al petentei conform caruia aceste cheltuieli reprezinta in fapt contravaloarea, respectiv taxa pe valoarea adaugata aferenta activitatii de intretinere relatii cu tertii folosind postul telefonic instalat in str. ..., nr. ..., sc. ..., ap. ....

-**Suma de ... lei(ROL)** reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor fiscale emise de SC Z in perioada 01.04.2003-15.04.2003. Din totalul acestei sume, ... lei(ROL) este inregistrata in facturi in care codul fiscal al cumparatorului este inregistrat iar ... lei(ROL) este inregistrata in facturi prezentate de petenta in copie xerox.

In argumentarea acestui capat de cerere petenta arata ca aceste facturi au fost inregistrate in contabilitate si reprezinta contravaloarea prestatilor efectuate de SC E SA privind consumul de energie la punctul de lucru din strada ..., contravaloarea chiriei pentru spatiul comercial pus la dispozitie si abonamentului pentru asigurarea securitatii spatiului si a bunurilor, prestatii contractate de catre SC Y-titular de contract in relatiile cu R si firma de paza si protectie.

Din analiza celor doua puncte de vedere vis a vis de actele normative aplicabile acestui capat de cerere constatam urmatoarele:

*In ceea ce priveste suma de ... lei(ROL) care este inregistrata in facturi in care codul fiscal al cumparatorului este inregistrat, constatam ca deducerea acestei taxe s-a facut prin incalcarea prevederilor art. 29, lit. B, pct. b din Legea nr. 345/2002, republicata, art. 145, alin. (8), lit. a) si ale art. 155, alin.(8), lit. d) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus citate.*

*In ceea ce priveste suma de ... lei(ROL) inscrisa in facturi prezentate de petenta in copie xerox, constatam ca aceste inregistrari au fost efectuate cu incalcarea prevederilor art. 62, alin. (1) din HG nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata care prevede:*

**“(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 Hotararea Guvernului 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...”**

si ale pct. 51 alin. (1) din HG 44/2004 de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

**“51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.”**

Deasemenea, potrivit prevederilor lit. F pct. 29 din OMFP 425/1998 si ale lit. E pct. 27 din OMFP 1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile:

**”Pentru a putea fi inregistrate in contabilitate, operatiunile economico-financiare trebuie sa fie justificate cu documente originale, intocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.”**

Pentru considerentele mai sus prezentate, in mod legal organul de inspectie fiscala nu a acceptat deducerea tva in suma de ... lei(ROL).

**-TVA in suma de ... lei(ROL)** este aferenta facturilor fiscale reprezentand achizitiile de marfa de la furnizorii SC B SRL, SC U SRL, SC R SRL, SC E SRL, SC R SRL motivat de lipsa codului fiscal al cumparatorului.

Fata de motivatia petentei in sensul ca aceasta suma este aferenta unor documente emise de societati care sunt furnizori permanenti iar datorita faptului ca marfa este expediata prin soferi distribuitori cu obligatia intocmirii facturii fiscale odata cu livrarea marfii, vanzatorul necunoscand codul fiscal al societatii, nu-l comunica, iar pe cale de consecinta intrucat marfa a fost comercializata catre populatie, raportata in jurnalul de vanzari prin rapoartele zilnice iar contravaloarea lor a fost achitata cu numerar si prin banca cu CEC-uri, taxa pe valoarea adaugata a fost dedusa in mod legal, precizam ca deducerea taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei(ROL) s-a facut cu incalcarea prevederilor art. 145, alin. (8), lit. a), art. 155, alin.(8), lit. d) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus citate.

Pentru diferenta de ... lei(RO) reprezentand taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere de organul de inspectie fiscala, inscrisa in anexa 2 la RIF nr. ... ca fiind aferenta unor facturi fiscale din care lipseste codul fiscal al cumparatorului, petenta nu prezinta nici un argument. Avand in vedere faptul ca lipsa codului fiscal de pe formularul de factura fiscala reprezinta in fapt incalcarea prevederilor art. 145, alin. 8, lit. a, art. 155, alin.8, lit. d din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus citate, rezulta ca in mod legal organul de inspectie fiscala nu a admis la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei(RO).

**-Suma de ... lei(RO)** reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta unor achizitii care nu dau nastere la venituri.

In motivarea acestei sume petenta arata ca spatiul comercial utilizat pentru desfasurarea activitatii a fost pus la dispozitie de catre SC Y SA in baza unui contract de franciza care la art. 12 prevede:"sa suporte cheltuielile ocazionate de igienizarea activului dupa data incheierii prezentului contract", iar la art. 38 se prevede:"la incetarea sau rezilierea contractului, beneficiarul va preda activul preluat prin acest contract dupa efectuarea lucrarilor de igienizare".

Prin intelegere cu proprietarul spatiului, aceste lucrari au fost efectuate la data convenita odata cu gasirea altui beneficiar.

In aceasta situatie, conform contractului de franciza s-au efectuat lucrari de igienizare, astfel ca activul sa fie predat in buna stare de functionare.Conform contractului aceste cheltuieli au cazut in sarcina SC X SRL, achitarea contravalorii materialelor catre furnizorii de materiale facandu-se cu documente ce se afla in registrul de casa al societatii.

Fata de punctul de vedere al petentei precizam urmatoarele:

SC X SRL nu mai desfasoara activitate din data de 15.07.2004, asa cum rezulta din evidenta sa contabila precum si din rapoartele de gestiune, anexa la bilanturile incheiate la 31.12.2005 si 31.12.2006, prin care administratorul B. N precizeaza: "activitatea societatii s-a desfasurat intr-un spatiu apartinand SC Y SA, in baza unui contract de franciza. De la data de 15 iulie 2004, contractul de franciza a incetat, iar societatea noastra a ramas fara spatiu de desfasurare a activitatii. Deoarece activitatea devenise nerentabila, salariatii s-au transferat la alte societati comerciale, iar activitatea a incetat, astfel ca in cursul anului 2005(2006) nu s-au efectuat cheltuieli, nu s-au realizat venituri, soldul conturilor ramanand acelasi. Societatea se afla in conservare."

Din analiza balantei de verificare incheiata la data de 31.12.2005, se retine ca singurele operatiuni efectuate de SC X SRL in anul 2005 sunt cele aferente achizitiilor de materiale pentru constructii si mobilier in suma de ... lei si TVA ... lei, achizitii care conform prevederilor art. 145, alin.(3), lit.a) din Legea nr. 571/2003 nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale petentei.

**"(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:**

**a) 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;"**

Pentru considerentele mai sus prezentate, in mod legal organul de inspectie fiscala nu a acceptat la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei(RON).

**-Suma de ... lei(RON)** reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta unor investitii efectuate la sediul social al societatii.

In motivarea acestei sume petenta arata ca societatea dispunea de agregate frigorifice dar spatiul pentru desfasurarea unei activitati comerciale nu era adecvat, motiv pentru care s-au efectuat lucrari de amenajare la sediul social al societatii in scopul de a deschide un magazin mixt pentru zona in care se afla sediul social. Aceasta este o investitie care va produce venituri impozabile, nu la data inspectiei fiscale, dar curand va incepe comercializarea de bunuri catre populatia din zona.

In vederea clarificarii acestui capat de cerere, prin adresa nr. ..., s-au solicitat documente care sa justifice efectuarea operatiunilor prin factura seria ... nr. ... emisa de SC T SRL.

Cu adresa fara nr inregistrata la AFP sub nr. ..., petenta prezinta urmatoarele documente:

- factura fiscala seria ... nr. ... in copie si original;
- proces verbal de receptie lucrari nr. ... din ..., original si copie;
- contract de prestari servicii nr. ..., incheiat intre cele doua societati;
- deviz oferta-amenajari interioare, original si copie.
- copii ale chitantelor seria ... nr. ..., ..., ... si ... in suma totala de ... lei.

Conform art. 2 din contractul de prestari servicii nr. ..., SC T SRL se obliga sa execute lucrarile de reparatii si igienizari magazin, conform cantitatilor si conditiilor stabilite de comun acord la data semnarii contractului.

La art. 3 din acelasi contract se prevede ca durata de executie este de 3 luni incepand cu data predarii amplasamentului prin proces verbal, pana la data de ....

Conform procesului verbal de receptie lucrari nr. ... din ..., semnat de ambele parti, au fost verificate lucrarile executate, care corespund atat cantitativ cat si calitativ cu situatiile de lucrari.

Din analiza acestor documente se constata faptul ca in cuprinsul procesului verbal de receptie lucrari nr. ... nu se precizeaza unde este sediul locatiei la care s-au efectuat lucrarile respective , factura fiscala seria ... nr. ...

este emisa in luna decembrie 2006, deci nu corespunde lucrarilor receptionate in luna august 2006. Chiar si in situatia in care factura nr. ... corespunde lucrarilor receptionate in luna august 2006, se constata incalcarea prevederilor art. 155, alin. 1 si alin. 2 din Legea nr. 571./2003:

**"Facturile fiscale**

**ART. 155**

**(1) Orice persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, are obligatia sa emita factura fiscala pentru livrarile de bunuri sau prestarile de servicii efectuate, catre fiecare beneficiar...**

**(2) Pentru livrari de bunuri factura fiscala se emite la data livrarii de bunuri, iar pentru prestari de servicii, cel mai tarziu pana la finele lunii in care prestarea a fost efectuata."**

Deasemenea, devizul oferta, nedatat, nu cuprinde elemente care sa identifice carei perioade apartin lucrarile respective.

In plus, din analiza chitantelor seria F nr. ..., ..., ... si ... in suma totala de ... lei, emise de SC T SRL, nu rezulta ce document se achita. Avand in vedere faptul ca in timpul inspectiei fiscale organul de inspectie fiscala a constatat ca aceste documente nu sunt inregistrate in evidenta contabila, fapt care rezulta si din balanta de verificare la data de 31.12.2006 si din raportul de gestiune de la 31.12.2006, singurele operatiuni inregistrate in anul 2006 fiind cele aferente facturii fiscale seria ... nr. ..., rezulta faptul ca in mod legal organul de inspectie fiscala a apreciat ca aceste operatiuni nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale petentei incalcandu-se astfel prevederile art. 145, alin.(3), lit.a) din Legea nr. 571/2003.

**Cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar de organul de inspectie fiscala in suma de ... lei:**

**-suma de ... lei-** reprezinta taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar de organul de inspectie fiscala aferenta facturilor fiscale nr...., ..., ..., ..., ..., ..., reprezentand vanzari de marfuri in suma totala de ... lei, facturi emise si neinregistrate in evidenta contabila, incalcandu-se prevederile art. 18, alin. 1, lit. a din Legea nr. 345/2002.

In sustinerea acestui capat de cerere petenta arata ca aceste facturi au fost emise catre diferite persoane fizice pentru organizarea de zile festive si care la cumpararea marfurilor pentru justificare in familie s-a solicitat si factura. S-a emis factura pentru fiecare persoana in parte si bon fiscal de casa de marcat.

Inregistrarea acestor facturi, ca atare, inseamna o dubla inregistrare a vanzarii aceleiasi marfi, deci o dubla evidentiere a tva colectat.

Acest argument nu poate influenta solutionarea favorabila a cauzei, intrucat emiterea facturii fiscale obliga emitentul la colectarea taxei pe valoarea adaugata, conform prevederilor art. 18, alin.(1), lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

**"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:**

**a) pentru livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni, exclusiv taxa pe valoarea adaugata;"**

-... lei- taxa pe valoarea adaugata colectata prin estimare de catre organul de inspectie fiscala pentru facturi lipsa, respectiv facturile fiscale nr. ..., ..., ..., ... si .... Estimarea facuta de organul de control a avut ca baza de calcul operatiunile de vanzari marfuri din facturile fiscale anterioare celor lipsa si anume:

-factura nr. (... lei+... lei(ROL)) pentru estimarile din facturile nr. ..., ... si ...;

-factura nr. (... lei+...lei(ROL)) pentru estimarile din facturile ... si ....

Intrucat calculul estimarii a fost facut de organul de inspectie fiscala cu respectarea prevederilor art. 32, alin. (3) din Legea 345/2002, republicata si ale art. 66 din OG nr. 92/2003, conform carora:

**"(3) In cazul in care facturile fiscale, evidentele contabile sau datele necesare pentru calcularea bazei de impozitare lipsesc ori sunt incomplete in ceea ce priveste cantitatile, preturile si/sau tarifele practicate pentru livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, organele de control fiscal vor proceda la impozitare prin estimare."**

si

**"Estimarea bazei de impunere**

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

rezulta faptul ca si pentru acest capat de cerere contestatia este neintemeiata.

-suma de ... lei- taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar de organul de inspectie fiscala prin aplicarea procedurii sutei marite prevazut in Cap. VIII, pct. 24, alin. (2) din HG nr. 44/2004.



**"(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, respectiv  $19 \times 100/119$  în cazul cotei standard și  $9 \times 100/109$  în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată. De regulă prețul include taxa pe valoarea adăugată la livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii direct către populație în situația în care nu este necesară emiterea unei facturi fiscale conform art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa pe valoarea adăugată."**

Procedeul sutei marite a fost aplicat pentru iesiri de marfuri in suma de ... lei, inregistrate in evidenta contabila a lunii august 2004(607==371), fara a avea la baza documente justificative, asa cum se prevede la art. 6, alin.(1) din Legea 82/1991, republicata.

**"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ."**

Fata de punctul de vedere prezentat de petenta in sustinerea acestui capat de cerere, precizam ca ea insasi arata ca factura de iesire catre SC Y SA a fost emisa pentru suma de ... lei in timp ce descarea gestiunii s-a facut pentru suma de ... lei conform listelor de inventar. Astfel, rezulta clar faptul ca pentru diferenta de ... lei petenta nu a intocmit documentul justificativ si nici nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta, incalcand astfel prevederile art 14 si art. 29, lit. B, a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

Art. 14 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

**"Faptul generator al taxei pe valoarea adaugata ia nastere in momentul efectuarii livrarii de bunuri si/sau in momentul prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute de prezenta lege."**

Art. 29 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

**"B. Cu privire la intocmirea documentelor:**

**a) sa consemneze livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii in facturi fiscale sau in alte documente legal aprobate... "**

-... lei- reprezinta taxa pe valoarea adaugata colectata prin aplicarea cotei recalculate de 15,966% prevazuta la art. 21, alin.2, lit. a din Legea nr. 345/2002, republicata si art. 58, alin. (2) din HG nr. 598/2002, asupra sumelor de ... lei(RON) si ... lei(RON) reprezentand iesiri de marfuri.

Art. 21, alin.(2), lit. a) din Legea nr. 345/2002, prevede:



**"(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), taxa pe valoarea adaugata se calculeaza prin aplicarea cotei recalculate, determinata potrivit metodologiei stabilite prin normele de aplicare a prezentei legi, asupra:**

**a) sumelor obtinute din vanzarea bunurilor comercializate prin comerțul cu amanuntul - magazine comerciale, consignatii, unitati de alimentatie publica sau alte unitati care au relatii directe cu populatia, ale caror preturi cuprind si taxa pe valoarea adaugata;"**

Art. 58, alin. (2) din HG nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, prevede:

**"(2) Modul de calcul al cotei recalculate, prevazuta la art. 21 alin. (2) din lege, este urmatorul:  $(\text{cota taxei}/\text{cota taxei} + 100) \times 100$ . Nivelul cotei standard recalculate este de 15,966%."**

Baza impozabila a fost stabilita de organul de inspectie fiscala, conform prevederilor art. 18, alin.1, lit.a din Legea 345/2002, republicata, respectiv valorile rulajele creditoare ale contului de marfuri si rulajele debitoare ale contului de cheltuieli cu marfurile din balantele de verificare din lunile iulie 2003 si septembrie 2003, operatiuni pentru care la data inspectiei fiscale administratorul B.N. nu poate prezenta organului de inspectie fiscala documente justificative, asa cum prevede art. 6 din Legea nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste afirmatiile petentei din cuprinsul contestatiei reprezentand argumente cu privire la acest capat de cerere, respectiv faptul ca baza de impozitare in suma de ... lei este diferenta intre valoarea factica si scriptica a marfii urmare efectuării valorificării inventarului factic, precizam ca notele contabile prezentate de petenta nu sunt conforme cu dispozitiile Regulamentului de aplicare a Legii nr. 82/1991 aprobat prin HG nr. 704/1993, motiv pentru care aceste argumente nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a cauzei.

**Referitor la accesoriile aferente sumei contestate in suma totala de ... lei reprezentand: ... lei- majorari de intarziere si dobanzi de plata si ... lei-penalitati de intarziere** precizam ca acestea au fost calculate in mod legal de organul de inspectie fiscala potrivit prevederilor articolelor 12, si 13 alin.(2) din OG nr. 61/2002, art. 115 si 116 din OG nr. 92/2003, republicata si art.III, din OG nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, care modifica art. 115 din acelasi act normativ.

Art. 12 din OG nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare prevede:

**"Pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor bugetare debitorii datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere. Dobanzile si penalitatile de intarziere datorate sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil."**

Art. 13, alin.(2) din OG nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare prevede:

**"(2) Pentru diferentele de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiei bugetare, la care s-a stabilit diferenta, pana la data stingerii acesteia inclusiv."**

Art. 116 din OG nr. 92/2003, republicata, prevede:

***"Majorari de intarziere***

**(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv."**

Art. 115 din OG nr. 92/2003, republicata, prevede:

**"Dobanzi**

**(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv."**

Pentru considerentele mai sus prezentate, urmeaza sa se respinga contestatia petentei pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

**Referitor la contestarea amenzii contraventionale in suma de ... lei stabilita prin procesul verbal de constatare si sanctionare a contravențiilor nr. ..., precizam ca in conformitate cu prevederile art. 206, alin.(2) din OG nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,**

**"Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."**

Fata de cadrul legal prezentat, mentionam ca, Directia generala a finantelor publice Bacau, prin Biroul de solutionare a contestatiilor, nu are

competenta sa analizeze contestatia petentei formulata impotriva procesului verbal de constatare si sanctionare a contraveniilor nr. ....

Dealtfel, in cuprinsul procesului verbal de constatare si sanctionare a contraveniilor nr. ..., se precizeaza faptul ca impotriva acestui act se poate face plangere in termen de 15 zile, conform prevederilor OG nr. 2/2001 privind regimul juridic al contraveniilor.

Pe cale de consecinta, pentru considerentele aratate si in baza prevederilor art. 115, si art. III, 116, 120, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 212, 218 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 145, alin. (3), lit. a), alin. (8), lit. a) si art. 155 alineatele (1), (2) si (8) lit. d) din Legea nr. 571/2003, punctele 24, alin.(2) si 51, alin.(1) din HG nr. 44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, art. 6, alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, pct. 119 din Regulamentul de aplicare a Legii nr. 82/1991, aprobat prin HG nr. 704/1993, lit. F pct. 29 din OMFP 425/1998 si ale lit. E pct. 27 din OMFP 1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile, art.12 si 13 alin.(2) din OG nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, art. 14, 18, alin.(1), lit. a), art. 21, alin. (2) lit. a), art. 24, alin.(1), lit. a), art. 29, lit. B, pct. a) si b), art. 32, alin.(3) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 58, alin.(2) si art. 62, alin.(1) din HG nr. 598 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata precum si ale prevederilor pct. 9.5 din Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se

#### DECIDE:

Respingerea in totalitate a contestatiei formulata de SC X SRL ca fiind:

**-neintemeiata**, pentru suma de ... lei reprezentand:

- ... lei -taxa pe valoarea adaugata de plata;
- ... lei-majorari de intarziere si dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata de plata;
- ... lei-penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata de plata;

**-lipsa de competenta** a Biroului Solutionare contestatiilor pentru capatul de cerere privind contestarea amenzii contraventionale in suma de ... lei, stabilita prin procesul verbal de constatare si sanctionare a contraveniilor nr. ....

Prezenta decizie poate fi contestata la Tribunalul Bacau, conform procedurii legale, in termen de sase luni de la comunicare.

Director Executiv,  
Mircea Muntean

Avizat  
Biroul Juridic si Contencios  
Nicolae Sicoe