

DECIZIA NR.1480

Directia generala regionala a finantelor publice - Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.R.F.P.-Serviciul Juridic prin adresa, cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de SC X.

SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organul fiscal din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de inspectie fiscala, contestand partial actul administrativ fiscal respectiv obligatiile fiscale stabilite suplimentar, care se compun din:

- TVA stabilita suplimentar;
- majorari de intarziere/dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere, conform confirmarii de primire existenta la dosarul contestatiei si de data inregistrarii contestatiei la A.F.P. , conform stampilei acestei institutii.

Mentionam ca prin Decizia, D.G.F.P.-Biroul Solutionare a Contestatiilor a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la suma reprezentand TVA si accesorii aferente, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor mentionate in prezenta decizie.

La dosarul contestatiei se afla Ordonanta de clasare emisa de Judecatoria in dosarul, prin care s-a dispus "clasarea cauzei in care au fost efectuate cercetari fata de PF [...], tentativa la stabilirea cu rea-credinta de catre contribuabil a impozitelor si contributiilor avand ca rezultat obtinerea fara drept a unor sume de bani cu titlul de rambursari sau restituiuri de la bugetul de stat consolidat prev.de art.20 alin.1 C.P.anterior raportat la art.8 alin.1 din Legea nr.241/2005 privind prevenirea si combaterea evaziunii fiscale si delapidare prev.de art.215¹ alin.1C.P.anterior cu aplicarea art.41 alin.2 C.P.anterior (5 acte materiale), intrucat faptele nu au fost savarsite cu vinovatia prevazuta de lege si fals intelectual prev.de art.43 din Legea 82/1991 privind legea contabilitatii, cu aplicarea art.41 alin.2 C.P.anterior(17 acte materiale) deoarece faptele nu sunt prevazute de legea penala."

Impotriva Ordonantei de Clasare, D.G.R.F.P.-Serviciul Juridic a formulat plangere ce a fost inaintata catre Parchetul de pe langa Judecatorie.

Prin Ordonanta , prim procurorul din cadrul Parchetului de pe langa Judecatorie , a dispus:

"Respingerea plangerii formulata de petenta ANAF- impotriva Ordonantei de clasare, emisa de Parchetul de pe langa Judecatorie in dosarul penal avand acelasi numar unic, ca neintemeiata.

Mentinerea ordonantei atacate, ca fiind legala si temeinica."

Impotriva Ordonantei emisa de prim procurorul Parchetului de pe langa Judecatorie, D.G.R.F.P.-Serviciul Juridic a formulat plangere care a fost inregistrata la Judecatorie.

Prin adresa, Serviciul Juridic din cadrul D.G.R.F.P. , referitor la dosarul penal

privind pe invinuitul, administrator SC X, comunica faptul ca prin Incheierea penala, ramasa definitiva, Judecatoria a dispus:

“In baza art.341 alin.6 lit.a NCpp, respinge plangerea formulata de petenta Agentia Nationala de Administrare Fiscala -Directia Generala Regionala a Finantelor Publice impotriva Ordonantei de clasare a Parchetului de pe langa Judecatoria , ca fiind neintemeiata.[...]

Definitiva.

Pronuntata in camera de consiliu.”

Anexeaza in sustinere copia extrasului de pe dispozitivul Incheierii penale.

Avand in vedere ca dosarul penal a fost solutionat definitiv prin Incheirea Penala emisa de Judecatorie, motivul care a determinat suspendarea solutionarii contestatiei formulata de SC X impotriva deciziei de impunere a incetat, fiind intrunite conditiile prevazute de art.214 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. se va investi sa solutioneze pe fond contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA si majorari de intarziere aferente, motivand astfel:

In ceea ce priveste TVA, societatea contestatoare sustine ca taxa pe valoarea adaugata in cauza a fost inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare marfa, emise de diversi furnizori din tara respectiv SC S, SC G si SC B.

Referitor la achiziitiile efectuate de la SC S, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au analizat doar documentele prezentate de organele fiscale teritoriale urmare a controlului incrucisat fara a le corobora cu documentele justificative din evidentele contabile ale societatii puse la dispozitie in timpul controlului.

In ceea ce priveste situatia declarativa a SC S, societatea sustine ca de pe site-ul Ministerului Finantelor Publice , rezulta ca acest furnizor pe anii 2003, 2004 si 2005 a depus situatiile financiare iar incepand cu data de 01.08.2009 devine mare contribuabil, criteriul incadrarii fiind cifra de afaceri realizata conform bilantului contabil aferent anului financiar 2008.

Astfel nu se poate afirma ca pe perioada 2002-2007, societatea in cauza nu a desfasurat activitate si nu a indeplinit obligatiile fiscale declarative.

De asemenea, sustine ca este inoportuna, nefondata si fara temei legal afirmatia organelor de inspectie fiscala potrivit careia o tranzactie realizata in anul 2003 nu este reala pe motiv ca unul din participantii la tranzactie intra in dizolvare judiciara in cursul anului 2010.

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au consemnat intregul circuit al marfurilor achizitionate, respectiv nu a coroborat informatiile despre furnizor cu documentele si informatiile din evidentele contabile ale SC X.

Totodata, societatea contestatoare sustine ca daca organul de inspectie fiscala ar fi apreciat din perspectiva interesului fiscal realizarea tranzactiilor in baza facturilor emise, ar fi constatat ca operatiunile nu au scop exclusiv fiscal si nici nu au fost realizate in conditii neobisnuite fata de practica existenta pe piata, ca marfa achizitionata a avut un circuit economic si financiar normal respectiv a intrat in patrimoniul societatii, contravaloarea

acesteia a fost achitata furnizorului, a fost instrainata catre diversi clienti si a fost incasata la preturi de vanzare superioare pretului de achizitie.

Sustine faptul ca, beneficiarul nu a avut posibilitatea verificarii modului de achizitie si de utilizare a documentelor cu regim special de catre furnizor, aceste documente fiind procurate de la CN Imprimeria Nationala si de la ghiseele administratiilor financiare judetene.

In ceea ce priveste afirmatia organelor de inspectie fiscala, potrivit careia societatea isi pierde dreptul de deducere pentru facturile emise de SC S, deoarece nu a fost identificata copia certificatului de inregistrare ca platitor de TVA, sustine ca aceasta constatare nu a fost prezentata societatii la asa-zisa "discutie finala"

Societatea contestatoare anexeaza la dosarul contestatiei certificatul de inregistrare ca platitor de TVA si invoca in sustinerea contestatiei prevederile art.14, art.16 art.22alin.(1) si art.24 alin.(1) si art.29 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, mentionand ca facturile in cauza in baza carora a fost dedusa TVA indeplinesc cerintele legale prevazute de aceste articole de lege.

De asemenea, invoca jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, paragraful 59 al Deciziei date in solutionarea Cauzei C454/98 Schmeink&Cofreth ai Strobel potrivit caruia "masurile pe care statele membre le pot adopta in temeiul art.22(8) al Directivei IV, pentru justa asezare si colectare a taxei pe valoarea adaugata si pentru prevenirea fraudei fiscale, nu pot depasi nivelul necesar pentru obtinerea acestor obiective(...) prin urmare nu pot afecta principiul neutralitatii TVA, principiu fundamental al sistemului de TVA si statuat prin legislatia Comunitara relevanta." si sustine ca neacordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata pe baza unor prevederi legale straine de cele ce reglementeaza acest impozit(de exemplu H.G. Nr.831/1997) este in masura sa incalce acest principiu.

Fata de cele prezentate, societatea contestatoare sustine ca facturile in baza carora s-a dedus TVA sunt legal intocmite iar achizitia de bunuri a fost destinata utilizarii lor in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, motiv pentru care solicita admiterea la deducere a TVA.

In ceea ce priveste achizitia de marfuri de la SC G, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturii numai pe baza informatiilor obtinute de la organele fiscale teritoriale, urmare a controlului incrucisat, fara a lua in considerare si documentele prezentate de societate respectiv factura emisa de furnizor, fisa de magazie, balanta stocurilor de marfuri, faptul ca factura a fost achitata furnizorului iar marfa a fost vanduta clientilor iar contravaloarea ei a fost incasata conform documentelor inregistrate in evidentele contabile.

Referitor la afirmatia organelor de control ca, societatea isi pierde dreptul de deducere pe motiv ca nu a fost identificata copia certificatului de inregistrare ca platitor de TVA, societatea contestatoare anexeaza la dosarul contestatiei copia documentului.

Societatea contestatoare sustine ca informatiile primite de la organele fiscale teritoriale nu sunt relevante in speta deoarece de pe site-ul Ministerul Finantelor Publice rezulta ca SC G a depus situatii financiare aferente exercitiilor fiscale 2003, 2004, 2005 si 2006.Considera ca este neconcludenta si lipsita de temei legal sustinerea ca o tranzactie realizata in anul 2003 este nereala deoarece pentru societatea furnizoare s-a declansat procedura de faliment in luna decembrie 2009.

Societatea contestatoare sustine ca achizitia de bunuri si factura in cauza respecta cerintele legale prevazute de art.14, art.16 art.22 alin.(1) si art.24 alin.(1) si art.29 din Legea nr.345./2002 privind taxa pe valoarea adaugata iar scopul achizitiei de marfuri a

fost in interesul obtinerii de venituri taxabile, motiv pentru care solicita admiterea la deducere a TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC G.

In ceea ce priveste TVA aferenta facturii emisa de SC B respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala , societatea contestatoare sustine ca este inoportuna, nefondata si fara temei legal afirmatia organelor de inspectie fiscala potrivit careia o tranzactie realizata in anul 2005 este nereala pe motiv ca societatea furnizoare se afla in procedura de dizolvare judiciara incepand cu anul 2010.

Societatea arata ca informatiile transmise de A.F.P., urmare a controlului incrucisat pot fi obtinute si din consultarea gratuita a site-ului oficial al Oficiului Registrului Comertului. Totodata, din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala si verificate de acestea rezulta ca marfa achizitionata in baza facturii in cauza a fost receptionata, inregistrata in contabilitatea de gestiune, achitata furnizorului si vanduta clientilor societatii, inregistrand in evidentele contabile venituri.

Fata de cele prezentate, societatea contestatoare sustine ca factura in cauza indeplineste conditiile de deductibilitate impuse de art.134, art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si solicita admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

2. Referitor la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, urmare a asimilarii ca lipsuri in gestiune a unor diferente cantitative cuprinse in actele contestatoare intocmite de organele vamale, societatea contestatoare sustine ca marfa la care se face referire in actele intocmite de organele vamale a fost importata din Turcia in lunile iulie, august, septembrie si noiembrie 2002, conditia de livrare fiind CIF.

Aceasta conditie de livrare potrivit regulilor de comert international, statuate prin Intercons, presupune ca toate riscurile aferente transportului de marfa sunt asumate de furnizor/transportator pana la locatia desemnata de cumparator.Astfel, ca furnizorul sau transportatorul raspund de securitatea cantitativa si calitativa a marfii oferite spre vanzare iar cumparatorul dupa indeplinirea formalitatilor de receptie si transmiterea dreptului de posesie a bunurilor preia riscul pieririi, distrugerii/furtului marfurilor.

In aceste conditii nu se poate imputa un minus de inventar cumparatorului,atata timp cat acel bun nu a intrat fizic in gestiunea acestuia astfel ca, colectarea suplimentara a TVA de catre organele de inspectie fiscala este nefondata.

Societatea contestatoare sustine ca a fost sanctionata prin calculul de accesorii, pe aceeasi perioada si acelasi debit atat de organele vamale cat si de organele de inspectie fiscala.

Totodata, societatea contestatoare arata ca luna iulie 2002 nu face parte din perioada vizata de inspectia fiscala, aceasta perioada fiind prescisa iar organele de inspectie fiscala au stabilit debit si accesorii inclusiv pentru operatiunile desfasurate in aceasta luna.

In consecinta, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei pentru suma reprezentand TVA si accesorii aferente , stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au respins la rambursare TVA , au stabilit suplimentar TVA , precum si TVA de plata si majorari de intarziere aferente.

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, referitor la TVA stabilita suplimentar, contestata de societate, rezulta urmatoarele:

In perioada aprilie 2003-februarie 2005, SC X a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila in baza facturilor emise de SC S, SC G si SC B.

Urmare a controalelor incrucisate realizate de organele fiscale teritoriale, la solicitarea organelor de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala in conformitate cu prevederile art.51 si art.60 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, s-au transmis informatii referitoare la furnizorii de marfuri mai sus enumerati care nu probeaza realitatea si legalitatea deductibilitatii TVA evidentiata in facturile emise catre SC X.

Astfel, organele de inspectie fiscala, prin adresa au solicitat organelor fiscale din cadrul D.G.F.P. efectuarea unui control incrucisat la SC S; adresa a fost directionata catre DGAMC iar cu adresele s-a revenit la solicitarea de efectuare a controlului incrucisat la SC S.

Prin adresa, DGAMC a transmis procesul verbal prin care a consemnat ca, urmare a deplasarii organelor de inspectie fiscala la sediul social declarat de SC S, proprietara imobilului a declarat ca la aceasta adresa nu a activat niciodata SC S si nu si-a dat acordul privind infiintarea acestei societati.Organele de inspectie fiscala nu au identificat SC S la punctul de lucru declarat.

Totodata,DGAMC a solicita informatii suplimentare referitor la facturile emise de SC S catre SC X.

Cu adresa, D.G.F.P. a transmis catre DGAMC copiile facturilor in cauza.

Prin adrese, organele de inspectie fiscala au solicitat DGAMC, informatii privind depunerea declaratiilor fiscala , a deconturilor de TVA si daca facturile emise de SC X fac parte din marja de facturi cu regim special achizitionate de SC S.

Prin adresa se comunica informatiile obtinute de la Oficiul Registrul Comertului din care rezulta ca SC X se afla in dizolvare judiciara conform prevederilor art.237 din Legea nr.31/1990.

Cu aceasta adresa, DGAMC a transmis si copia adresei emisa de C.N.Imprimeria Nationala SA in care se precizeaza ca nu corespund sistemului unitar de inseriere si numerotare facturile emise de SC S catre SC X.

In conformitate cu prevederile art.6 din H.G. Nr.831/1997, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.14, art.16, art.22, art.29 lit.B) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor emise de SC S catre SC X, care nu corespund sistemului unitar de inseriere si numerotare al C.N.Imprimeria Nationala SA .

In ceea ce priveste TVA aferenta facturii emisa de SC G, din raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au solicitat D.G.F.P. efectuarea unui control incrucisat la SC G.

Prin adresa,D.G.F.P. comunica faptul ca nu s-a putut efectua controlul la aceasta societate deoarece nu functioneaza la adresa unde SC G are declarat sediul social, neexistand persoane care sa dea informatii legate de locul unde aceasta functioneaza in prezent, motiv pentru care a fost contactat reprezentantul legal al societatii respectiv I in calitate de lichidator judiciar al debitoarei SC G.

Totodata s-a comunicat faptul ca s-a deschis procedura de faliment pentru aceasta societate iar urmare a demersurilor intreprinse de lichidatorul judiciar,SC G nu a transmis niciun document contabil acestuia.

Intrucat raspunsurile nu au fost concludente, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. prin adresa au solicitat A.F.P., situatia declarativa a societatii si sa specifice daca factura emisa de SC G catre SC X face parte din marja de facturi cu regim special achizitionate de aceasta societate.

Prin adresa, A.F.P. comunica faptul ca factura emisa de SC G catre SC X nu face

parte din marja de facturi cu regim special achizitionate de aceasta societate si prezinta situatia declaratiilor depuse de aceasta societate.

In conformitate cu prevederile art.6 din H.G. Nr.831/1997, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.14, art.16, art.22, art.29 lit.B) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta facturii emisa de SC G catre SC X si care nu face parte din marja de facturi cu regim special achizitionate de aceasta societate de la distribuitorul autorizat.

Referitor la TVA aferenta facturii emisa de SC B, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au solicitat prin adresa, D.G.F.P. efectuarea unui control incrucisat la aceasta societate.

Cu adresa, D.G.F.P.comunica faptul ca de la infiintare si pana in prezent aceasta societate nu a depus bilant contabil si declaratii de impozite si taxe la organul fiscal teritorial si nu functioneaza la sediul declarat.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturii emisa de SC G in conformitate cu prevederile art.134 alin.(1) alin.(2) si alin.(3) coroborat cu prevederile art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

TVA a fost colectata asupra unor diferente cantitative si valorice de marfuri cuprinse in actele constatatoare intocmite de organele vamale.

SC X a achitat si dedus TVA stabilita prin Procesele verbale de catre autoritatile vamale dar nu a calculat si inregistrat TVA colectata asupra diferentelor cantitative constatate la bunurile importate din Turcia in lunile iulie, august, septembrie si noiembrie 2002, neidentificate scriptic in fisele de magazie si neinregistrate in contul 371"Marfuri" , pe perioada 2002-2007 si faptic in listele de inventariere a patrimoniului societatii.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea bazei impozabile, si au stabilit ca baza impozabila pentru TVA colectata iar in conformitate cu prevederile art.3, art.20 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si prevederile art.3 lit.e) din H.G. Nr.598/2002 , societatea datoreaza bugetului de stat TVA colectata.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat pe perioada 25.09.2002-10.08.2010, majorari de intarziere/dobanzi in conformitate cu prevederile H.G. Nr.874/2002, H.G. Nr.1513/2002, H.G. Nr.67/2004, H.G. Nr.784/2005, art.119 alin.(1) si art.120 alin.(1) si (7) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, in temeiul prevederilor O.G. Nr.61/2002, O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au calculat penalitati de intarziere, aferente TVA de plata stabilita suplimentar.

III.Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul contestatiei precum si prevederile actelor normative in vigoare pe perioada verificata se retin urmatoarele:

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA, inregistrat la A.F.P., cu optiune de rambursare a soldului negativ de TVA.

Perioada verificata:01.08.2002-31.07.2007;

1.In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte **asupra deductibilitatii TVA aferenta facturilor emise de furnizorii SC S, SC G si SC B in conditiile in care s-a constatat ca facturile in cauza nu au calitate de document justificativ si totodata nu au fost indeplinite conditiile de exigibilitate a taxei la acesti furnizori.**

In fapt, pe perioada aprilie 2003-februarie 2005, SC X a achizitionat marfuri si a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila in baza facturilor, emise de furnizorii SC S, SC G si SC B.

Urmare a controalelor incrucisate efectuate de organele fiscale teritoriale, la solicitarea organelor fiscale din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie fiscala, s-a constatat ca furnizorii mai sus enumerati nu au fost identificati la sediul social declarat, nu au functionat la sediul declarat, nu au depus situatii financiare, declaratii fiscale, deconturi de TVA la organul fiscal teritorial.

Mai mult, facturile emise de furnizorii mai sus enumerati, in baza carora SC X a inregistrat in evidentele contabile TVA nu corespund sistemului unitar de inseriere si numerotare al C.N. Imprimeria Nationala sau facturile in cauza nu fac parte din marja de facturi achizitionate de furnizorii mai sus enumerati de la distribuitorul autorizat de documente cu regim special.

In aceste conditii, in conformitate cu prevederile art.6 din H.G. Nr.831/1997, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.14, art.16, art.22, art.29 lit.B) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata precum si prevederile art.134, art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2005, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inscrisa in facturile emise de furnizorii S,G,B, inregistrate in evidentele contabile ale SC X pe perioada aprilie 2003-februarie 2005, care nu indeplinesc calitatea de document justificativ.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca taxa pe valoarea adaugata a fost inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare marfa, emise de furnizorii mai sus enumerati, care la data emiterii facturilor desfasurau activitate, si-au indeplinit obligatiile fiscale declarative.

Sustine ca organele de inspectie fiscala au avut in vedere numai informatiilor obtinute de la organele fiscale teritoriale, urmare a controlului incrucisat, fara a lua in considerare si documentele prezentate de societate respectiv factura emisa de furnizor, fisa de magazie, balanta stocurilor de marfuri, documentele privind plata facturilor; nu au avut in vedere ca marfa a fost vanduta clientilor iar contravaloarea ei a fost incasata conform documentelor inregistrate in evidentele contabile.

Sustine ca, beneficiarul nu a avut posibilitatea verificarii modului de achizitie si de utilizare a documentelor cu regim special de catre furnizor, aceste documente fiind procurate de la CN Imprimeria Nationala si de la ghiseele administratiilor financiare judetene.

Societatea contestatoare invoca in sustinere si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, paragraful 59 al Deciziei date in solutionarea Cauzei C454/98 Schmeink&Cofreth ai Strobel potrivit caruia” masurile pe care statele membre le pot adopta in temeiul art.22(8) al Directivei IV, pentru justa asezare si colectare a taxei pe valoarea adaugata si

pentru prevenirea fraudei fiscale, nu pot depasi nivelul necesar pentru obtinerea acestor obiective(...) prin urmare nu pot afecta principiul neutralitatii TVA, principiu fundamental al sistemului de TVA si statuat prin legislatia Comunitara relevanta." si sustine ca neacordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata pe baza unor prevederi legale straine de cele ce reglementeaza acest impozit(de exemplu H.G. Nr.831/1997) este in masura sa incalce acest principiu.

Astfel societatea considera ca achizitia de bunuri si facturile in cauza respecta cerintele legale prevazute de art.14, art.16 art.22 alin.(1) si art.24 alin.(1) si art.29 din Legea nr.345./2002 privind taxa pe valoarea adaugata iar scopul achizitiei de marfuri a fost in interesul obtinerii de venituri taxabile, motiv pentru care solicita admiterea la deducere a TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de furnizorii mai sus enumerati.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.6 din H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, care precizeaza:

"Procurarea si utilizarea de formulare tipizate cu regim special de inseriere si numerotare din alte surse decat cele prevazute in prezenta hotarare sunt interzise.Operatiunile consemnate in aceste fomulare nu pot fi inregistrate in contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzactiilor respective sunt considerate fara documunte legale de provenienta."

Ca urmare, prin formulare tipizate aprobate prin H.G. nr.831/1997, se stabilesc elementele menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.

Inscrierea datelor in aceste formulare se face potrivit reglementarilor cuprinse in normele generale privind documentele justificative si financiar contabile.

Referitor la inregistrarea in evidentele contabile a documentelor justificative la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se precizeaza:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrarii in contabilitate angajaza raspunderea persoanelor care le-a intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate."

Potrivit prevederilor legale, se retine ca societatea contestatoare nu poate fi trasa la raspundere pentru modul de procurare de catre furnizori a documentelor cu regim special dar aceasta avea obligatia de a verifica elementele inscrise in facturile de achizitionare a marfurilor, de a verifica elementele de identificare a furnizorilor de marfuri.

Astfel, prin inregistrarea in contabilitate a facturilor fictive, societatea a dedus in mod eronat T.V.A. aferenta acestor facturi.

Totodata, sunt aplicabile si prevederile Ordinului 425/1998 emis in temeiul art.4 din Legea nr.82/1991 si art.2 din H.G nr.831/1997 la sectiunea I lit.B -Norme Generale privind documentele justificative si financiar-contabile, care precizeaza:

"Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul (când este cazul);
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operației economice și financiare (când este cazul);
- conținutul operației economice și financiare, iar atunci când este necesar și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operației economice și financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operației economice și financiare patrimoniale, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documente justificative.

Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare."

In ceea ce privește dreptul de deducere a TVA înregistrată în evidențele contabile în anul 2003 de SC X în baza facturilor emise de furnizorii SC S, SC G în cauză sunt aplicabile prevederile art. 24 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind TVA, care precizează:

-art.14

"Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege."

-art.16

"(1) Exigibilitatea este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

(2) Exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege."

-art.22

"(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă."

-art.24

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

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

La art.62 din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind TVA, se prevede:

"(1) Documentele legale prevăzute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997"

La art.29 pct.B) lit.b) din Legea nr.345/2002 privind TVA

"Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:

a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată.[...].

b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente;"

In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA inregistrata in evidentele contabile in anul 2005 de SC X in baza facturilor emise de SC X, sunt aplicabile prevederile art.134, art.145 si art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.134

" Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale

(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării

de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;"

-art.145

"(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(3) 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 prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată."

-art.155

"(2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri." [...]

8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

a) seria și numărul facturii;

b) data emiterii facturii;

c) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală al persoanei care emite factura;

d) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală, după caz, al beneficiarului de bunuri sau servicii;

e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;

f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;

g) cota de taxă pe valoarea adăugată sau mențiunea scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil sau neinclus în baza de impozitare, după caz;

h) valoarea taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile taxabile."

Potrivit prevederilor legale în speta , o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei in conditiile in care

achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile și detine o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (8) din Cod fiscal.

Pentru a dovedi că bunurile sunt utilizate, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată să demonstreze că acestea au fost livrate efectiv de către furnizor și sunt necesare utilizării în folosul operațiilor taxabile ale societății.

Prin Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. Nr.44/2004, legiuitorul reglementează la punctul 51, justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.145 alin.(8) din Codul fiscal și anume:

"(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.

(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare."

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate de o altă persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Prin urmare, poate fi dedusă numai taxa pe valoarea adăugată înscrisă în documentele care îndeplinesc cerințele prevăzute în legislație, menționată mai sus, în vigoare pe perioada derulării operațiilor respective.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

În vederea determinării stării de fapt fiscale în cauză în speta organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.7 alin.(2) coroborat cu art.49 alin.(1) și art.60 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, au procedat la solicitarea de informații și control încrucișat de la instituțiile și organele fiscale din a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al furnizorilor în cauză.

Astfel în ceea ce privește furnizorul SC S, organele de inspecție fiscală, prin adresă au solicitat organelor fiscale din cadrul D.G.F.P. efectuarea unui control încrucișat la SC S; adresa a fost direcționată către DGAMC iar cu adresele.. organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspecție Fiscală au revenit la solicitarea de efectuare a controlului încrucișat la SC S

Prin adresă, DGAMC a transmis procesul verbal prin care a consemnat că, urmare a deplasării organelor de inspecție fiscală la sediul social declarat de SC S, proprietara imobilului a declarat că la această adresă nu a activat niciodată SC S și nu și-a dat

acordul privind infiintarea acestei societati.Organele de inspectie fiscala nu au identificat SC S nici la punctul de lucru declarat in comuna...

Prin aceasta adresa ,DGAMC a solicita informatii suplimentare referitor la facturile emise de SC S catre SC X.

Prin adrese, organele de inspectie fiscala au solicitat DGAMC , informatii privind depunerea declaratiilor fiscala , a deconturilor de TVA si daca facturile emise catre SC X fac parte din marja de facturi cu regim special achizitionate de SC S.

Cu adresa, D.G.F.P.a transmis catre DGAMC copiile facturilor in cauza.

Prin adresa se comunica informatiile obtinute de la Oficiul Registrul Comertului din care rezulta ca SC S se afla in dizolvare judiciara conform prevederilor art.237 din Legea nr.31/1990.

Cu aceasta adresa, DGAMC a transmis si copia adresei emisa de C.N.Imprimeria Nationala SA in care furnizorul de imprimate cu regim special precizeaza in mod clar ca facturile in cauza nu corespund sistemului unitar de inseriere si numerotare gestionat de C.N.Imprimeria Nationala SA , in perioada 1998-2006;

Prin urmare, se retine ca facturile emise de furnizorul SC S catre SC X, in baza carora societatea contestatoare a dedus TVA, in anul 2003 , nu au fost procurate de la distribuitori autorizati de documente cu regim special.

Or, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, procurarea si utilizarea de formulare tipizate cu regim special de inseriere si numerotare din alte surse decat cele prevazute in H.G. 831/1997 sunt interzise iar operatiunile consemnate in aceste fomulare nu pot fi inregistrate in contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzactiilor respective sunt considerate fara documunte legale de provenienta.

Sustinerile societatii contestatoare potrivit carora "utilizarea de instrumente specifice de interogare a bazei de date a CN Imprimeria Nationala ar putea sa fie insuficienta si neconcludenta in ceea ce priveste legalitatea facturarii, deoarece in perioada respectiva, documentele cu regim special puteau fi procurate si de la ghiseele administratiilor financiare judetene (in anul 2003 societatea se afla in competenta de administrare a DGFP " nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care modul de tiparire , procurare si gestionare a documentelor cu regim special respectiv a facturilor fiscale sunt reglementarte prin art.1 din H.G nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora,potrivit caruia:

"(1) Se aprobă modelele formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, cuprinse în catalogul prezentat în anexa nr. 1A, precum și normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevăzute în anexa nr. 1B.

(2) Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formulare tipizate cu regim special, comune pe economie.

(3) Persoanele prevăzute la alin. (2), care utilizează formulare specifice cu regim special ce nu se regăsesc în anexa nr. 1A, vor solicita Ministerului Finanțelor avizul pentru utilizarea machetelor acestora, cu respectarea normelor de tipărire, evidență, întocmire și utilizare a formularelor comune pe economie.

(4) La propunerea principalilor utilizatori, Ministerul Finanțelor aprobă introducerea de noi formulare tipizate cu regim special, comune și specifice, precum și modificarea sau eliminarea celor aflate în uz.

(5) Sistemul unitar de înscriere și numerotare a formularelor tipizate cu regim

special se asigură, la nivel național, de către Ministerul Finanțelor și Regia Autonomă "Imprimeria Națională".

Formularele prevăzute în anexa nr. 1A se asigură de către Regia Autonomă "Imprimeria Națională" sau de alte unități tipografice sub supravegherea acesteia, selectate pe baza criteriilor stabilite prin ordin al ministrului finanțelor.

(6) Necesarul de formulare tipizate cu regim special se stabilește anual de către fiecare persoană prevăzută la alin. (2), care va transmite comenzi ferme direcțiilor generale ale finanțelor publice și controlului financiar de stat, județene și a municipiului București, respectiv administrațiilor financiare ale sectoarelor municipiului București.

Formularele tipizate cu regim special prevăzute în anexa nr. 1A se distribuie utilizatorilor, contra cost, prin unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor sau prin unități agreate de acestea, cu care se vor încheia contracte de distribuire conform prevederilor ordinului ministrului finanțelor. În acest scop, până la data de 31 decembrie 1997 se vor crea, în cadrul Ministerului Finanțelor și în unitățile sale teritoriale, servicii specializate și se vor asigura spații de depozitare și dotări corespunzătoare.

(7) Evidența operativă a formularelor tipizate cu regim special se ține cu ajutorul Fișei de magazie a formularelor cu regim special cod 14-3-8/b."

Din prevederile legale enunțate se retine ca, sistemul unitar de inseriere și numerotare a formularelor tipizate cu regim special se asigură la nivel național de către Ministerul Finanțelor și Regia Autonomă "Imprimeria Națională"; formulare cu regim special se asigură de către Regia Autonomă "Imprimeria Națională" sau de alte unități tipografice sub supravegherea acesteia iar distribuția acestor formulare se face prin unități teritoriale ale Ministerului Finanțelor sau prin unități agreate de acestea, cu care se vor încheia contracte.

Chiar și în condițiile în care facturile emise de furnizorul SC S către SC X, ar fi fost procurate de la ghișeele administrațiilor financiare județene respectiv D.G.F.P. ar fi trebuit să conțină seria și numărul atribuit de către Ministerul Finanțelor și Regia Autonomă "Imprimeria Națională".

Înșă, prin adresa C.N.Imprimeria Națională SA specifică în mod clar că facturile nu corespund sistemului unitar de inseriere și numerotare gestionat de C.N.Imprimeria Națională SA, în perioada 1998-2006;

Totodată, la adresa, C.N.Imprimeria Națională SA anexează factura cu care au fost achiziționate de SC S facturile cu regim special care au corespuns sistemului de inseriere și numerotate gestionat de CN Imprimeria Națională SA.

Dacă în anul 2003 societatea se afla în competența de administrare a D.G.F.P., facturile cu regim special achiziționate erau în evidența C.N.Imprimeria Națională SA verificarea legalității facturilor emise de SC S către SC X fiind concludentă.

Argumentul societății contestatoare potrivit căruia beneficiarul unei facturi fiscale nu avea posibilitatea verificării modului de achiziție și de utilizare a documentelor cu regim special de către furnizorul sau nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care facturile fiscale la momentul respectiv reprezentau tipizate cu regim special și se achiziționau de către utilizatori, contra cost, pe baza unei facturi fiscale, astfel ca societatea emitentă a facturii fiscale avea posibilitatea să prezinte beneficiarului

dovada achizitionarii facturilor fiscale.

Mai mult, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, se retine ca societatea contestatoare nu poate fi trasa la raspundere pentru modul de procurare de catre furnizori a documentelor cu regim special dar aceasta avea obligatia de a verifica elementele inscrise in facturile de achizitionare a marfurilor, de a verifica elementele de identificare a furnizorilor de marfuri.

La art.29 lit.b lit.b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, mai sus enuntat, primirea si inregistrarea în contabilitate de facturi fiscale care nu au calitatea de document justificativ determina pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente.

In concluzie, facturile emise de furnizorul SC S catre SC X nu au calitate de document justificativ din conditiile in care au fost procurate din alte surse decat cele prevazute de lege.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adaugata in baza 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 întocmirea si utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finantelor publice, emise în baza Hotararii Guvernului nr. 831/1997.

In cauza in speta s-a constatat ca SC X a dedus TVA in baza facturile avand ca furnizor pe SC S , care nu corespund sistemului unitar de inseriere si numerotare atribuit de Ministerul Finantelor si Regia Autonoma "Imprimeria Nationala", neavand calitatea de document justificativ.

Mai mult, in speta exigibilitatea TVA nu a intervenit la furnizorul SC S astfel nici dreptul de deducere nu poate fi exercitat de SC X.

Se retine astfel ca SC X nu are dreptul la deducerea TVA inregistrata in evidentele contabile in baza unor facturi care nu indeplinesc calitatea de document justificativ.

Afirmatia societatii contestatoare, potrivit careia in raportul de inspectie fiscala nu se consemneaza despre situatia declarativa a contribuabilului si ca SC S a depus situatii financiare aferente exercitiilor fiscale 2003, 2004 si 2005 iar incepand cu data de 01.08.2009 devine mare contribuabil , nu are relevanta in cauza in speta, aceasta nu modifica starea de fapt fiscala deoarece nu dovedeste ca facturile emise de SC S , care nu corespund sistemului unitar de inseriere si numerotare atribuit de Ministerul Finantelor si Regia Autonoma "Imprimeria Nationala", au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii si declarate prin deconturi de TVA in anul 2003.

Dupa cum am aratat si mai sus organele fiscale din cadrul DGAMC au consemnat in procesul verbal ca nu au putut realiza un control la acest furnizor deoarece urmare a deplasarii la sediul social declarat de SC S, , proprietara imobilului a declarat ca la aceasta adresa nu a activat niciodata SC S si nu si-a dat acordul privind infiintarea acestei societati.

Organele de inspectie fiscala nu au identificat SC S nici la punctul de lucru declarat in comuna...

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organul de inspectie fiscala ar fi motivat respingerea dreptului de deducere a TVA pe faptul ca societatea furnizoare este in divolvare judiciara, ceea ce ar fi dus la imposibilitatea realizarii unui control incrucisat , deoarece din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta in mod clar ca organul de inspectie fiscala a motivat respingerea la deductibilitate a TVA pe lipsa calitatii de document justificativ a facturilor emise de SC S si inregistrate in evidentele contabile ale SC X.

Referitor la sustinerile societatii contestatoare potrivit carora organul de inspectie fiscala nu a consemnat intregul circuit al marfurilor achizitionate , respectiv ca marfa achizitionata a intrat in patrimoniul societatii fiind achitata furnizorului, a fost instrainata catre diversi clienti si a fost incasata la preturi superioare pretului de achizitie nu modifica situatia de fapt fiscala, aceasta neavand relevanta in analiza dreptului de deducere a TVA incrisa in facturile emise de SC S, care s-au dovedit a fi fictive in conditiile in care au fost procurate din alte surse decat cele prevazute de lege, mai sus mentionate.

Toate documentele atasate la contestatie (copia certificatului de inregistrare ca platitor de TVA al SC S, informatii privind SC S existente pe site-ul ORC, facturile avand ca furnizor SC S , fisa de cont analitica al furnizorului SC S, fise de magazie pentru inregistrarea marfurilor in gestiune) pot fi probe pentru justificarea modului de gestionare a bunurilor, dar nu pentru justificarea dreptului de deducere a TVA.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, operatiunile consemnate in facturile avand ca furnizor SC S , care nu corespund sistemului unitar de inseriere si numerotare atribuit de Ministerul Finantelor si Regia Autonoma "Imprimeria Nationala" nu pot fi inregistrate in contabilitate iar bunurile care fac obiectul tranzactiilor respective sunt fara documente legale de provenienta.

Inalta Curte de Casatie si Justitie in Decizia nr.V din 15.01.2007 , s-a pronuntat in sensul ca:

"in aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) și în art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe."

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, faptul ca SC X si-a exercitat dreptul de deducere in baza unor facturi care nu indeplinesc calitatea de document justificativ se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA.

In ceea ce priveste TVA inregistrata in evidentele contabile de SC X in baza facturii emisa de furnizorul SC G, analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Urmare a solicitarii de control incrucisat la SC G ,efectuata de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. catre D.G.F.P. prin adresa, aceasta institutie comunica faptul ca nu a putut efectua controlul la aceasta societate deoarece nu functioneaza la adresa unde are declarat sediul social, neexistand persoane care sa dea informatii legate de locul unde aceasta functioneaza in prezent, motiv pentru care a fost contactat reprezentantul legal al societatii respectiv I in calitate de lichidator judiciar al debitoarei SC G.

Prin aceasta adresa D.G.F.P., precizeaza ca pentru SC G s-a deschis procedura de faliment iar urmare a demersurilor intreprinse de lichidatorul judiciar, SC G nu a transmis niciun document contabil acestuia.

Intrucat raspunsurile nu au fost concludente, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. , prin adresa au solicitat A.F.P., situatia declarativa a societatii si sa specifice daca factura emisa de SC G catre SC X face parte din marja de facturi cu regim special achizitionate de aceasta societate.

Prin adresa, A.F.P. comunica faptul ca factura emisa de SC G catre SC X nu face parte din marja de facturi cu regim special achizitionate de aceasta societate si prezinta situatia referitoare la TVA pe perioada 01.01.2003-31.12.2008.

Prin urmare se retine ca factura emisa de SC G catre SC X, in baza careia societatea contestatoare a dedus TVA , in anul 2003 , nu au fost procurata de la distribuitori autorizati de documente cu regim special.

Or, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, procurarea si utilizarea de formulare tipizate cu regim special de inseriere si numerotare din alte surse decat cele prevazute in H.G.831/1997 sunt interzise iar operatiunile consemnate in aceste formulare nu pot fi inregistrate in contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzactiilor respective sunt considerate fara documunte legale de provenienta.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adaugata in baza 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 întocmirea si utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finantelor publice, emise în baza Hotararii Guvernului nr. 831/1997.

In cauza in speta s-a constatat ca SC X a dedus TVA in baza facturii avand ca furnizor SC G care nu face parte din marja de facturi cu regim special achizitionate de aceasta societate.

Se retine astfel ca factura avand ca furnizor SC G inregistrata in evidentele contabile ale SC X nu are calitate de document justificativ , aceasta fiind fictiva in conditiile in care nu a fost achizitionata de furnizorul in cauza.

Mai mult, in speta exigibilitatea TVA nu a intervenit la furnizorul SC G astfel nici dreptul de deducere nu poate fi exercitat de SC X.

Prin urmare SC X nu are dreptul la deducerea TVA inregistrata in evidentele contabile in baza unor facturi care nu indeplinesc calitatea de document justificativ.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia marfa achizitionata a intrat in patrimoniul societatii , fiind achitata furnizorului, vanduta catre diversi clienti si incasata, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care s-a constat ca SC x si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturii care nu face parte din marja de facturi cu regim special achizitionate de furnizorul SC G.

Toate documentele atasate in contestatie (informatii privind SC G existente pe site-ul ORC, factura ca fiind emisa de SC G , fisa de cont analitica al furnizorului SC G, fise de magazie pentru inregistrarea marfurilor in gestiune) pot fi probe pentru justificarea modului de gestionare a bunurilor, dar nu pentru justificarea dreptului de deducere a TVA, in conditiile in care s-a constatat ca factura care are inscrisa la rubrica furnizor "SC G" nu face parte din marja de facturi cu regim special achizitionate de acest furnizor.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia in raportul de inspectie fiscala nu se consemneaza despre faptul ca SC G a depus situatii financiare aferente exercitiilor fiscale 2003, 2004, 2005 si 2006, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca aceasta factura nu face parte din marja de facturi cu regim special achizitionate de furnizorul SC G de la distribuitorul autorizat.

De asemenea, mentionam ca organul de inspectie fiscala nu a respins la deducere TVA pe motiv ca societatea furnizoare s-ar afla in faliment la data controlului; aceasta afirmatie este nereala, respingerea la deductibilitate a TVA s-a efectuat din lipsa probelor privind legalitatea documentelor utilizate.

Referitor la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia " utilizarea de instrumente specifice de interogare a bazei de date a CN Imprimeria Nationala, ar putea

sa fie insuficienta si neconcludenta in ceea ce priveste legalitatea facturarii, deoarece , in perioada respectiva documentele cu regim special puteau fi procurate si de la ghiseele administratiilor financiare, care de altfel nu dispuneau de o evidenta computerizata a acestora” mentionam ca aceasta afirmatie nu este reala in conditiile in care potrivit art.1 din H.G nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, distribuirea acestor formulare se face prin unitati teritoriale ale Ministerului Finantelor sau prin unitati agreeate de acestea , cu care se vor incheia contracte iar evidenta operativa a formularelor tipizate cu regim special se tine cu ajutorul Fisei de magazie a formularelor cu regim special cod 14-3-8/b.

Prin urmare AFP detine informatii cu privire la distribuirea formularelor tipizate cu regim special iar prin adresa a transmis situatia facturilor cu regim special achizitionate de SC G pe perioada 2003-2004 iar din aceasta situatie nu rezulta ca aceasta societate a achizitionat marja de facturi care sa cuprinda si factura , inregistrata in evidentele contabile ale SC X.

Prin urmare, se retine ca SC X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturii , care nu are calitatea de document justificativ iar in conformitate cu prevederile legale mai sus enuntate se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru acest caput de cerere.

In ceea ce priveste TVA inregistrata in evidentele contabile de SC X in baza facturii emisa de furnizorul SCB , analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Din adresa emisa de D.G.F.P. urmare a adresei a D.G.F.P. prin care s-a solicitat control incrucisat la furnizorul SC B, rezulta ca furnizorul in cauza , de la infiintare si pana in prezent nu a depus bilant contabil si declaratii de impozite si taxe la organul fiscal teritorial si nu functioneaza la sediul declarat.

Prin urmare se retine ca SC B nu a inregistrat in evidentele contabile factura nu a colectat TVA si nu a declarat bugetului de stat TVA aferenta acestei facturii.

Potrivit prevederilor legale in speta , o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei in conditiile in care achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile si detine o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin. (8) din Cod fiscal.

Avand in vedere ca furnizorul de bunuri SC B nu a inregistrat in evidentele contabile factura, nu a colectat TVA si nu a declarat bugetului de stat TVA se retine ca exigibilitatea taxei nu a intervenit in cauza in speta, astfel ca nici dreptul de deducere a TVA nu a intervenit pentru beneficiarul SC X.

Totodata operatiunea realizata in baza facturii care inscrisa la rubrica furnizor “SC B” poate fi considerata ca neavand la baza un document justificativ, in conditiile in care s-a constatat ca furnizorul in cauza, de la infiintare si pana in prezent nu a depus bilant contabil si declaratii de impozite si taxe la organul fiscal teritorial si nu functioneaza la sediul declarat.

Referitor la inregistrarea in evidentele contabile a documentelor justificative la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se precizeaza:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrărilor in contabilitate

angajaza raspunderea persoanelor care le-a intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate."

Pct.152 alin.(3) din OMF nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene,, prevede:

"(3) În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

Potrivit legii fiscale inscrisurile care nu indeplinesc calitatea de document justificativ nu se pot admite pentru deducerea TVA, astfel nici factura care au inscrisa la rubrica furnizor "SC B" nu poate fi considerata ca reprezentand document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre beneficiarul SC X.

In acelasi sens sunt si dispozitiile Deciziei nr.V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 15.01.2007.

Ca principiu general, taxa pe valoarea adaugata este rezultatul aplicarii, la nivelul fiecarui stadiu al productiei sau comercializarii, la valoarea adaugata, adica la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adaugata se face de asa maniera incat la sfarsitul ciclului industrial si/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscala totala care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra pretului de vanzare suportat de consumator.

Cu alte cuvinte pentru a facilita calculul si colectarea, cota de TVA se aplica la pretul de vanzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de productie sau comercializare, dar si pentru a evita efectul cumulativ al impozitarii in cascada, trebuie dedusa din TVA incasata (colectata) de la clienti, TVA platita furnizorilor, pentru cumpararile de bunuri sau servicii.

Astfel, atunci cand o societate factureaza TVA clientului sau, ea actioneaza in contul statului, caruia va trebui sa-i plateasca diferenta intre TVA colectata la clienti si TVA platita furnizorilor sai care, la randul lor, au procedat la colectarea si varsarea (virarea) TVA la bugetul statului.

Din cele de mai sus se retine ca TVA se bazeaza pe principiul sau mecanismul deductibilitatii pentru aplicarea caruia fiecare subiect calculeaza taxa asupra preturilor bunurilor vandute sau serviciilor prestate si deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui pret.

Ori, in raport de situatia de fapt prezentata anterior, furnizorul SC B nu au colectat TVA aferenta facturii, nu au declarat TVA prin Decont de TVA, nu au facut plata catre bugetul statului si in consecinta nu se poate porni de la premiza ca acesta a colectat si achitat obligatia la bugetul general consolidat al statului, astfel incat potrivit principiului general descris mai sus societatea contestatoare sa aiba dreptul sa isi deduca TVA aferenta acestei facturi.

Faptul ca societatea contestatoare a dedus TVA in baza facturii emise de SC B nu este conditie suficienta pentru deductibilitatea TVA in conditiile in care s-a facut dovada ca furnizorul de bunuri nu au colectat si declarat bugetului de stat TVA inscrisa in aceste factura.

Sustinerile societatii contestatoare potrivit carora marfa achizitionata a intrat in patrimoniul societatii fiind achitata furnizorului, apoi vanduta catre diversi clienti si incasata, nu modifica situatia de fapt fiscala cu privire la dreptul de deducere a TVA in conditiile in care nu a luat nastere momentul exigibilitatii taxei(art.145 alin.(1) Cod fiscal) , furnizorul marfii nu a inregistrat in evidentele contabile nu a colectat si declarat bugetului de stat TVA.

Documentele prezentate la dosarul contestatiei (informatii privind SC B existente pe site-ul ORC, factura care are inscrisa la rubrica furnizor SCB, fisa de cont analitica a furnizorului SC B, fise de magazie pentru inregistrarea marfurilor in gestiune) pot fi probe privind modul de gestionare a unor bunuri achizitionate dar nu justifica dreptul de deducere a TVA in baza facturii avand inscrisa la rubrica furnizor"SC B" in conditiile in care organele fiscale din cadrul D.G.F.P. prin adresa, existenta in copie la dosarul contestatiei, specifica in mod clar ca aceasta societate de la infiintare si pana in prezent nu a depus bilant contabil si declaratii de impozite si taxe la organul fiscal teritorial si nu mai functioneaza la sediul social declarat.

Totodata, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca originalul facturii a fost ridicata de catre Politie.

Se retine astfel ca organele de inspectie fiscala in mod legal au respins la deductibilitate TVA, inregistrata in evidentele contabile in baza unei facturii care nu are calitate de document justificativ si pentru care exigibilitatea taxei nu a intervenit.

Se retine totodata ca, organele de inspectie fiscala in mod legal au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispune:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

De asemenea, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si prevederile art.6 si 7 din O.G. Nr.92/2003, republicata , privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

-art.6

“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

-art.7

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil.

Legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de

indeplinirea cumulativa a conditiei de fond exentiala respectiv ca achizitiile sa fie destinare realizarii de operatiuni taxabile cat si a conditiei de forma respectiv persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege si sa confirme realitatea operatiunii.

In cauza in speta prin documentele existente la dosarul contestatiei nu se probeaza legalitatea documentelor privind achizitii de bunuri de la furnizorii SC S, SC G si SC B in conditiile in care prin prezenta decizie s-a aratat ca facturile in baza carora SC X a dedus TVA nu au calitate de document justificativ in conditiile in care au fost achizitionate din alte surse decat cele prevazute de lege, mai sus enuntate, sau emise de furnizori care nu au inregistrat in evidentele contabile facturile respective, nu au colectat si declarat bugetului de stat TVA aferenta acestor facturi.

Mai mult din Decizia pronuntata de Curtea de Apel, rezulta ca SC X SRL a achitat bugetului de stat, debitul principal stabilit de plata prin actul administrativ fiscal contestat.

De asemenea, prin Decizia privind solutionarea recursului declarat de D.G.F.P. impotriva incheierii de sedinta pronuntata de Tribunalul -sectia a-II-a de Contencios Administrativ Fiscal , in dosarul avand ca obiect "suspendare act de control taxe si impozite, Curtea de Apel motiveaza aceasta decizie, astfel:

"Aceste aspecte nu sunt inasa de natura sa creeze aparente de nelegalitate a deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala contestate, deoarece in aceste acte administrativ-fiscale organul fiscal retine faptul ca societatea intimata detine facturi fiscale, inasa acestea nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi inscrise in contabilitate, fiind invocata nerespectarea dispozitiilor art.29 lit.B lit.b) din Legea nr.345/2002, in vigoare la data tranzactiilor respective si art.6 din H.G. Nr.831/1997 respectiv faptul ca societatea nu a verificat intocmirea corecta a facturilor fiscale de catre contractantul sau.[...]

Normele juridice invocate de catre organul fiscal ca temei al retinerii faptului ca facturile respective nu indeplinesc conditii legale pentru a fi inscrise in contabilitate sunt aplicabile tranzactiilor verificate si impuneau obligatia comerciantului, contrar sustinerilor intimitei reclamante, de a verifica intocmirea corecta a facturilor fiscale emise de catre cocontractantii sai.Aceasta verificare nu este una care sa presupuna un efort deosebit, fiind suficient ca societatea emitenta a facturii fiscale sa prezinte dovada achizitionarii facturilor respective, care la momentul respectiv reprezentau tipizate cu regim special, document in care era indicata marja facturilor astfel achizitionate.

Nici faptul platii debitului principal nu poate fi considerat ca este de natura sa creeze aparenta de nelegalitate a deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala contestate, astfel cum a retinut prima instanta.Plata voluntara a creantei fiscale este expresia caracterului de titlu executoriu a actului administrativ fiscal contestat , neputand avea relevanta nici sub aspectul recunoasterii datoriei fiscale si, cu atat mai mult, nici sub aspectul contestarii acesteia."

Precizam totodata ca mentiunile cuprinse in Ordonanta pronuntata de Prim-procurorul din cadrul Parchetului de pe langa Judecatorie si Ordonanta de clasare emisa de Parchetului de pe langa Judecatorie, in dosarul penal, nu pot fi avute in vedere la solutionarea pe fond a contestatiei intrucat in cauza nu s-a judecat latura civila ci doar latura penala a faptelor retinute in sarcina administratorului SC X.

In drept , sunt aplicabile si prevederile art.214 alin.(4) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

"(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației,

cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Conform prevederilor legale enuntate, organului de solutionare a contestatiei ii este opozabila hotararea definitiva a instantei penale doar in situatia in care se solutioneaza si latura civila in cadrul procesului penal, ceea ce nu s-a realizat in speta.

Avand in vedere cele precizate mai sus, prevederile legale incidente cauzei, documentele existente la dosarul contestatiei , faptul ca societatea nu aduce argumente de fapt si de drept care sa combata si sa contrazica constatările organelor de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 Codul de procedura fiscala , republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor de aplicarea titlului IX din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“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 contestatia formulata de SC X ca neintemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere.

2.In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate,**cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. -Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este de a stabili daca SC X datoreaza bugetului de stat TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere.**

In fapt, prin procesele verbale, Autoritatea Nationala a Vamilor a stabilit o diferenta de TVA , suma ce a fost achitata integral de SC X.

Din procesele verbale intocmite de autoritatea vamala rezulta ca diferentele de TVA stabilite de plata sunt aferente importurilor de marfuri efectuate de SC X SRL din Turcia, constatate urmare a verificarilor efectuate in tara exportatoare-Turcia-, a facturilor aferente declaratiilor vamale, prin care s-au constatat ca facturile prezentate la vamuire nu corespund cu cele care au stat la baza exporturilor din Turcia in Romania.

Prin procesele verbale, autoritatile vamale au stabilit pe fiecare declaratie vamala de import valorile initiale si valorile recalculat rezultand diferente valorice de import precum si diferente de TVA.

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca , SC X a achitat si dedus TVA stabilita prin Procesele verbale de catre autoritatile vamale dar nu a calculat si inregistrat TVA colectata asupra diferentelor cantitative constatate la bunurile importate din Turcia; Organele de inspectie fiscala precizeaza ca nu au fost identificate scriptic aceste bunuri in fisele de magazie prezentate de societate si nu au fost inregistrate in contul 371”Marfuri” , pe perioada 2002-2007 si faptic in listele de inventariere a patrimoniului societatii.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea bazei impozabile si au stabilit ca baza impozabila pentru TVA colectata este de ..lei iar in conformitate cu prevederile art.3, art.20 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si

prevederile art.3 lit.e) din H.G. Nr.598/2002 , societatea datoreaza bugetului de stat TVA colectata.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca TVA a fost colectat suplimentar de organele de inspectie fiscala, urmare a asimilarii ca lipsuri in gestiune a unor diferente cantitative cuprinse in actele contestatoare intocmite de organele vamale.

Societatea arata ca marfa la care se face referire in actele intocmite de organele vamale a fost importata din Turcia, conditia de livrare fiind CIF .

Aceasta conditie de livrare potrivit regulilor de comert international, statuate prin Intercons, presupuse ca toate riscurile aferente transportului de marfa sunt asumate de furnizor/transportator pana la locatia desemnata de cumparator.Astfel, ca furnizorul sau transportatorul raspund de securitatea cantitativa si calitativa a marfii oferite spre vanzare iar cumparatorul dupa indeplinirea formalitatilor de receptie si transmiterea dreptului de posesie a bunurilor preia riscul pieririi, distrugerii/furtului marfurilor.

In aceste conditii nu se poate imputa un minus de inventar cumparatorului,atata timp cat acel bun nu a intrat fizic in gestiunea acestuia astfel ca, colectarea suplimentara a TVA de catre organele de inspectie fiscala este considerata de contestatoare nefondata.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.3 alin.(1) din Legea nr.345/2002, republicata , privind taxa pe valoarea adaugata potrivit caruia:

“(1) Prin livrare de bunuri se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora.”

La art.3 lit.e) din H.G. Nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se prevede:

“În sensul art. 3 din lege se consideră livrări de bunuri:

e) bunurile constatate lipsă pe bază de inventariere, atât cele imputabile, cât și cele neimputabile, cu excepția celor prevăzute la art. 4 alin. (1) lit. b) din prezentele norme;”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca livrare de bunuri se considera si bunurile constatate lipsa pe baza de inventariere atat cele imputabile cat si cele neimputabile.

Potrivit art.18 din din Legea nr.345/2002, republicata , privind taxa pe valoarea adaugata:

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;

Iar potrivit art.20 din acelasi act normativ:

“(1) În România cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică operațiunilor impozabile, cu excepția celor scutite de taxa pe valoarea

adăugată.”

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Din procesele verbale intocmite de autoritatile vamale rezulta ca diferentele de TVA stabilite de plata sunt aferente importurilor de marfuri efectuate de SC X din Turcia constatate urmare a verificarilor efectuate in tara exportatoare-Turcia-, a facturilor aferente declaratiilor vamale DVI, prin care s-au constatat ca facturile prezentate la vamuire nu corespund cu cele care au stat la baza exporturilor din Turcia in Romania.

Prin urmare din procesele verbale intocmite de autoritatile vamale rezulta ca SC X a importat o cantitate mai mare de marfa care nu a fost declarata in vama prin Declaratiile vamale de import , acest lucru rezultand din confruntarea facturilor care au stat la baza exporturilor din Turcia cu facturilor aferente declaratiilor vamale DVI prezentate la vamuire.

Totodata se retine faptul ca SC X nu a inregistrat in evidentele contabile diferentele cantitative de marfuri , constatate de organele vamale conform procesele verbale.

Insa, SC X , urmare a constatarilor organelor vamale a achitat TVA in vama si totodata a inregistrat TVA deductibila in evidentele contabile.

In conditiile in care societatea contestatoare a achitat diferentele de TVA aferente diferentelor cantitative de bunuri importate din Turcia si totodata a inregistrat TVA deductibila in evidentele contabile insa nu a inregistrat in evidentele contabile in contul 371”MARfuri” bunurile importate si constatate ca nedeclarete, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au determinat baza impozabila pentru diferentele de bunuri cantitative neinregistrate, in conformitate cu prevederile art.3 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata si art.3 lit.e) din H.G. Nr.598/2002 si au stabilit baza impozabila.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca la stabilirea bazei impozabile au avut in vedere doar diferentele de bunuri cantitative nedeclarete, evaluate la pretul din vama recalculat conform valorilor restabilite de autoritatile vamale si care nu au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii.

Prin urmare se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au recalculat baza impozabila asupra bunurilor importate din Turcia si neinregistrate scriptic in evidentele contabile si au colectat suplimentar TVA .

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia marfurile la care se face referire in actele de constatare intocmite de organele vamale au fost importate din Turcia, conditia de livrare a acestora fiind CIF, care presupune ca toate riscurile aferente transportului de marfa sunt asumate de furnizor/transportator pana la locatia desemnata de cumparator si ca pe acest motiv “posibilitatea existentei unei neconcordanțe cantitative sau valorice fata de marfurile vamuite in tara de origine nefiindu-ne opozabila” nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea contestatoarea si-a insusit constatarile organelor vamale din procesele verbale, a achitat TVA si mai mult a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta diferentele cantitative de bunuri importate din Turcia.

Indiferent de modalitatea de transport, aceste bunuri au fost asumate si gestionate de catre SC X.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia societatea este sanctionata prin calcul de accesorii pentru aceeasi perioada si acelasi debit atat de organele vamale cat si organele fiscale nu este reala deoarece SC X, dupa cum am aratat si mai sus si-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA achitata in baza procesele verbale intocmite de

organele vamale.

Organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada verificata TVA colectata aferenta diferentele cantitative de bunuri importate din Turcia si neinregistrate scriptic in evidentele contabile si totodata pentru care societatea nu a inregistrat venituri impozabile.

In speta este vorba despre nasterea unei creante fiscale pentru operatiuni distincte la momente diferite.

Prin urmare accesoriile stabilite de organele vamale nu se suprapun cu sumele stabilite de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat.

Referitor la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia "echipa de inspectie fiscala calculeaza debit suplimentar si accesorii aferente lunii iulie 2002, desi aceasta luna nu face parte din perioada vizata de inspectia fiscala, aceasta fiind prescisa" mentionam:

In cauza nu este vorba despre TVA recalculata la luna iulie 2002 pentru aceeasi operatiune constatata de autoritatile vamale si nici de perioada de prescriptie intrucat potrivit art.91 alin.(1) si (2) din O.G. Nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, acest termen incepand sa curga de la data de 01 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala, pentru anul 2002 termenul de prescriptie incepe sa curga de la data de 01.01.2003.

Avand in vedere ca din actele existente la dosarul contestatiei rezulta ca, inspectie fiscala a fost initiata in anul 2007, aceasta fiind inscrisa in Registrul unic de control in 2007, in baza ordinului de serviciu si suspendata pana la data de 2010, in speta nu a intervenit prescriptia.

La art.91 alin.(1) si (2) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

"(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel."

Iar la art.92 din același act normative se prevede:

"(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia."

Prin urmare argumentele prezentate de societatea contestatoare cu privire la acest capat de cerere sunt neintemeiate.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat alte documente din care sa rezulte o alta situatie decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere prevederile legale invocate, documentele existente la dosarul contestatiei precum si faptul ca argumentele prezentate de societatea nu sunt de natura

sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala , se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere.

3.In ceea ce privesc accesoriile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate , mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada 25.09.2002-10.08.2010, majorari de intarziere/ dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA stabilita de plata, in conformitate cu prevederile in conformitate cu prevederile O.G. Nr.61/2002, H.G. Nr.874/2002, H.G. Nr.1513/2002, H.G. Nr.67/2004, H.G. Nr.784/2005, art.119 alin.(1) si art.120 alin.(1) si (7) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC X contesta majorarile de intarziere/dobanzile si penalitati de intarziere , aferente TVA stabilita suplimentar de plata pe perioada verificata, respectiv majorari de intarziere/ dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA stabilita de plata

Avand in vedere ca majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata , iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia cu privire la TVA, contestata de societate, potrivit principiului de drept"accesorium sequitur principale" se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P.,impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie cu privire la obligatiile fiscale,care se compun din:

-TVA

-majorari de intarziere/dobanzi aferente TVA de plata;

-penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.