



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a Județului Constanța  
Biroul Soluționare Contestatii



B-dul I.G.Duca nr. 18  
900697, Constanța  
Tel : +0241 48 80 55  
Fax : +0241 48 80 55  
e-mail : Solutionare.Contestatii.CT@mfinante.ro

**DECIZIA nr.30/29.03.2010**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. CONSTANTA SRL**  
**înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....**

**Biroul Soluționare Contestatii** din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța a fost sesizat de **Serviciul Juridic** din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța, prin adresa nr...../24.02.2010, cu privire la reluarea soluționării pe cale administrativă a contestației formulată de **S.C. CONSTANTA SRL**, cu sediul în Constanța, Incinta Port Dana ....., contestație înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../13.06.2006.

La adresa de mai sus a fost anexată sentința nr...../24.04.2009, dată de către Tribunalul Constanța, precum și Decizia nr...../CA/18.02.2010, dată de către Curtea de Apel Constanța, prin care s-a respins ca nefondat recursul formulat de către D.G.F.P. Constanța și a obligat pârâta la reluarea procedurii de soluționare pe cale administrativă a contestației formulate de către societatea **CONSTANTA SRL**.

Totodată, prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../26.02.2010, petenta a solicitat reluarea procedurii de soluționare pe cale administrativă a contestației și a depus în susținerea cererii Certificatul eliberat de Curtea de Apel Constanța în dosarul nr...../118/2008 din data de 23.02.2010. Prin aceeași adresă, petenta solicită organului de soluționare convocarea acesteia în vederea exprimării unei opinii asupra înscrisurilor depuse pe parcursul cercetării penale.

**Obiectul contestației** îl constituie măsura dispusă prin Decizia de impunere nr...../30.05.2006 privind obligația fiscală suplimentară constând în TVA în sumă de ..... lei, stabilită de inspecția fiscală, urmare a constatărilor din Raportul de inspecție fiscală încheiat de S.A.F. – Activitatea de Control Fiscal Constanța în data de 26.05.2006.

Contestația este semnată de reprezentantul legal al societății, conform art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și a fost depusă în termenul prevăzut la art.207(1) din același act normativ.

**Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.208 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Biroul Soluționare Contestatii din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.**

**I. SC CONSTANTA SRL** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr...../30.05.2006, privind obligația fiscală suplimentară stabilită prin raportul de inspecție încheiat la data de 26.05.2006 de către consilierii ai S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța.

**În susținerea cauzei sunt aduse următoarele argumente :**

**A. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită ca obligație fiscală suplimentară :**

1. Petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr...../30.05.2006, cu consecința admiterii la rambursare a diferenței de TVA în sumă de ..... lei, din următoarele motive:

**a) Referitor la punctul din Raportul de inspecție fiscală din data de 26.05.2006, cu privire la respingerea la rambursare a TVA în sumă de ..... lei înscrisă în FF nr..... și ...../10.08.2005, emise de SC G..... SRL, petenta susține că măsura dispusă de organul de control este neîntemeiată, deoarece:**

- achiziționarea bunurilor constând în hale și subansamble metalice de către SC CONSTANTA SRL în calitate de cumpărător, de la SC G..... SRL în calitate de vânzător, a avut la bază Contractul de vânzare-cumpărare nr...../13.07.2005;

- societatea a fost un cumpărător de bună credință, achitând furnizorului contravaloarea bunurilor;

- posesia bunurilor este dovedită și de faptul că prin adresa din data de 13.01.2006, C..... - SA somează societatea să elibereze platforma - Dana ..... de bunurile depozitate;

- petenta susține că măsura de respingere la rambursare a TVA, în sumă de ..... lei, nu poate fi justificată de faptul că prin adresa nr...../09.01.2006 emisă de IPJ - Poliția Medgidia se precizează că administratorul SC G..... SRL nu a putut fi contactat.

În drept, petenta formulează cererea în temeiul dispozițiilor art.134 pct.5 lit.a, art.145 pct.8 lit.a, art.149 din L.G. nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.176 și următoarele din Codul de procedură fiscală.

*Față de motivele invocate, petenta solicită admiterea contestației, anularea parțială a Deciziei de impunere nr...../30.05.2006 și a Raportului de inspecție fiscală din data de 26.05.2006, cu consecința admiterii la rambursare a TVA în sumă de ..... lei.*

**II. Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 26.05.2006** de reprezentanții S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța, a avut ca obiectiv soluționarea adresei nr...../ 27.09.2005 emisă de AFP Constanța și înregistrată la SAF - Activitatea de Control Fiscal Constanța sub nr...../28.09.2005, cu privire la rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată, solicitată prin decontul de TVA nr...../23.09.2005, de către SC CONSTANTA SRL.

Referitor la aspectele contestate, în Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 26.05.2006 se consemnează următoarele:

- Conform prevederilor art.149 alin.5 din L.G. nr.571/2003, prin bifarea casetei corespunzătoare din Decontul de TVA nr...../23.09.2005, societatea a solicitat rambursarea sumei de ..... lei, pentru operațiunile desfășurate în luna august 2005.

**Cu privire la facturile fiscale nr..... și ...../10.08.2005, emise de către SC G..... SRL, în valoare totală de ..... lei, din care TVA ..... lei:**

Organul de control a constatat că bunurile tranzacționate în baza celor două facturi fiscale, au fost achiziționate de către petentă de la SC G..... SRL, în calitate de furnizor.

În vederea verificării realității operațiunilor acoperite de cele două facturi fiscale, s-a solicitat de către organul de control, prin adresa nr...../06.10.2005, înaintată către IPJ Constanța, identificarea administratorului M..... R....., întrucât nu a putut fi contactat nici un reprezentant legal al societății.

La solicitare, Poliția Municipiului Medgidia a comunicat organului fiscal, prin adresa nr...../09.01.2006, faptul că administratorul nu a putut fi contactat, pe motiv că lipsește de la domiciliu, și că urmează cercetările în vederea depistării acestuia.

Urmare faptului că nu s-a putut verifica realitatea operațiunilor din cele două facturi fiscale, organul de control a stabilit că TVA în sumă de ..... lei nu îndeplinește condițiile de deducere, prin nerespectarea prevederilor L.G. nr.571/2003, privind Codul fiscal, respectiv:

-art.145 alin.1: “dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă”;

-art.156 alin.1 lit.c: “să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități”.

*Față de cele constatate, organul de control a dispus respingerea la rambursare a TVA în sumă de ..... lei, fără drept de preluare.*

**III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de inspecție fiscală, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:**

**Cauza supusă soluționării este dacă măsura dispusă de către organul de inspecție fiscală cu privire la respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată, în sumă de ..... lei, este întemeiată legal.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea evidenței tehnico-operative și contabile aferente lunii august 2005, în vederea soluționării cererii nr...../23.09.2005 privind rambursarea soldului sumei negative din decontul privind taxa pe valoare adăugată, în sumă totală de ..... lei.

În urma verificării documentelor financiar contabile, organele de control au constatat că SC CONSTANTA SRL, în calitate de beneficiar, a înregistrat în evidența contabilă operațiuni privind aprovizionări de bunuri în baza FF nr..... și ...../10.08.2005, emise de SC G..... SRL, în calitate de furnizor.

Pentru stabilirea legalității documentelor înregistrate în evidența tehnico-operativă a SC CONSTANTA SRL, în temeiul dispozițiilor art.59 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organul fiscal a solicitat efectuarea de controale încrucișate privind furnizorul SC G..... SRL.

Astfel, cu adresa nr...../06.10.2005, organul de control a solicitat IPJ Constanța identificarea societății, respectiv a administratorului M..... R....., pe motiv că nu a putut fi contactat.

Urmare acestui demers, cu adresa nr...../09.01.2006, Poliția Municipiului Medgidia comunică faptul că nu a fost identificat la domiciliu declarat administratorul M..... R..... și că se continuă cercetările în vederea depistării acestuia.

În contextul celor prezentate, organul de control a stabilit că nu se poate verifica realitatea operațiunilor derulate între SC CONSTANTA SRL și furnizorul S.C. G..... S.R.L., în baza FF nr..... și ...../10.08.2005, și, în consecință, nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA prevăzute la art.145 alin.1 din L.G. nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, potrivit cărora:

***“dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă”,***

ori în speță, nu se dovedește că furnizorul a colectat TVA aferentă livrării, pentru ca și cumpărătorul să aibă dreptul de deducere.

În temeiul celor de mai sus, s-a respins la rambursare, fără drept de preluare, TVA în sumă de ..... lei.

Petenta contestă măsura dispusă, susținând că a fost un cumpărător de bună credință și că tranzacțiile au avut la bază contracte de vânzare cumpărare, și, în consecință, nu poate fi sancționată prin neacordarea dreptului de deducere al TVA, pe motiv că furnizorul nu a putut fi identificat.

În contextul celor prezentate, faptele de mai sus au fost încadrate în prevederile art.8 alin.(1), (2), (3) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, republicată, potrivit căroră:

*“Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.*

Prin Rezoluția din data de 07.05.2008, dată de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Constanța în dosarul nr...../P/2006, s-a dispus *neînceperea urmăririi penale față de numitul T..... C..... și D..... C....., în calitate de reprezentanți legali ai societății, pe motiv că nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.8 alin.1, 2, 3 din L.G. nr.241/2005 privind evaziunea fiscală, întrucât lipsește latura subiectivă.* Soluția dată de instanța competentă a fost atacată de către D.G.F.P. Constanța prin serviciul juridic, iar împotriva recursului formulat, Curtea de Apel Constanța a emis Decizia nr...../CA/18.02.2010, prin care a respins ca nefondat recursul și a dispus reluarea soluționării pe cale administrativă a contestației formulate de către petentă.

Drept urmare, în temeiul dispozițiilor art.214 alin.3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

*“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].”*

organul de soluționare competent, prin prezenta, a procedat la reluarea soluționării pe cale administrativă a contestației formulate de către societatea CONSTANTA S.R.L., împotriva Deciziei de impunere ...../30.05.2006, contestație înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../13.06.2006.

**În drept,** dispozițiile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, prevăd următoarele:

*„art. 6*

*(1) 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.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Prin H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, a fost aprobat modelul facturii fiscale, precizându-se că acesta reprezintă:

- document de încărcare în gestiunea primitorului;
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.

Prin O.M.F.P. nr 29 din 14 ianuarie 2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind

activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, s-au introdus următoarele reguli privind întocmirea facturilor fiscale:

„art.3\*

(2) În partea stângă jos a facturii fiscale vor fi menționate și datele de identificare a persoanei care efectuează livrarea bunurilor, și anume: numele și prenumele, seria și numărul actului de identitate (buletin de identitate, carte de identitate sau pașaport), codul numeric personal.”

(3) Persoanele juridice care utilizează facturi fiscale specifice, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, care nu au rubrică specială pentru înscrierea datelor de identificare prevăzute la alin.(2), până la modificarea (adaptarea) formularelor respective vor înscrie (completa) în partea de jos a formularului datele persoanei autorizate să efectueze livrarea bunurilor.”

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, prevederile cuprinse în Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„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, **afertă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, (...) 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, afertă 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. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art.150 alin.(1) lit.b și art.151 alin.(1) lit.b, care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art.155 alin.(4)”.**

Referitor la exigibilitate, la art.134 din Codul fiscal se precizează:

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

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

Din contextul legal citat, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data livrării de bunuri de către persoanele impozabile din punct de vedere al taxei, justificarea dreptului de deducere efectuându-se în baza facturii fiscale emisă de acestea, facturi legal întocmite, care angajază răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor ce le-au înregistrat în contabilitate.

**În speță**, referitor la furnizorul S.C. G..... S.R.L., se reține că prin Rezoluția din 07.05.2008 dată de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Constanța în dosarul nr...../P/2006, s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de administratorul societății beneficiare și disjungerea cauzei la I.P.J. Constanța, în vederea continuării cercetărilor penale față de administratorul M..... R....., sub aspectul comiterii infracțiunii prevăzute de art.8 alin.1), alin.2), alin.3) din Legea nr.241/2005, rezultând că urmează continuarea cercetărilor de către lucrătorii de poliție judiciară, cu privire la realitatea

livrărilor de materiale efectuate către societatea CONSTANTA S.R.L., pe motiv că **nu a putut fi identificat reprezentantul societății furnizoare și, implicit, documentele contabile ale acestuia, în vederea efectuării de verificări încrucișate.**

Deasemenea, se reține că potrivit informațiilor extrase din baza de date a Oficiului Național al Registrului Comerțului, societatea este în lichidare, fiind sub incidența Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței.

Din analiza celor două facturi fiscale emise în numele acestei societăți în data de 10.08.2005, reiese că acestea nu au înscris datele de identificare ale persoanei care a efectuat livrarea, respectiv numele, prenumele, CNP, seria și numărul actului de identitate, iar la rubrica privind expediția nu este menționat numărul de înmatriculare al mijlocului de transport, data la care a avut loc expedierea și semnătura de primire a mărfii.

Coroborând aceste informații obținute pe parcursul verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală și de organele de cercetare penală, se reține că nu se verifică realitatea tranzacțiilor consemnate în facturile fiscale emise către societatea CONSTANTA S.R.L., și că acestea nu reprezintă documente justificative, în înțelesul legii contabilității, pentru înregistrarea în contabilitatea cumpărătorului, întrucât nu se dovedește că au fost întocmite de reprezentanții legali ai furnizorului, nefiind menționată nici o persoană din partea acestuia care să poarte răspunderea cu privire la livrarea bunurilor și emiterea respectivelor documente.

În această situație, se reține că petenta nu își poate exercita dreptul de deducere prevăzut la art.145 din Codul fiscal, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile legale privind faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată la furnizorii de bunuri la data livrării, în conformitate cu dispozițiile art.134 din același act normativ.

Simplul fapt că petenta se află în posesia unor facturi fiscale emise pe numele societății comerciale G..... S.R.L., nu justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, atâta vreme cât nu se dovedește realitatea livrărilor de bunuri consemnate în aceste facturi și nașterea faptului generator și exigibilitatea taxei (colectarea) la furnizori, la data livrării.

Deținerea unei facturi fiscale este o condiție necesară dar nu și suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, condiția esențială fiind aceea de a se dovedi realitatea operațiunilor consemnate în facturi și exigibilitatea taxei la furnizorii sau prestatorii de servicii. În al doilea rând, așa cum s-a reținut, nu se demonstrează că aceste facturi fiscale au fost emise de reprezentanții legali ai societății furnizoare, nefiind menționată persoana care a livrat și care a întocmit factura, nu s-a menționat data livrării, numărul mijlocului de transport, persoana care a recepționat marfa.

În fapt, se reține că organele de poliție judiciară nu au putut identifica nici un reprezentant legal al societății furnizoare și că cercetările continuă în vederea identificării acestuia.

În aceste condiții, împrejurarea că petenta a fost „un cumpărător de bună credință” și că poate dovedi posesia în fapt a bunurilor achiziționate, nu este de natură a admite acesteia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi fiscale, atâta timp cât, urmare cercetărilor efectuate, nu s-a dovedit realitatea livrărilor de bunuri de către furnizor și emiterea facturilor de reprezentanții legali ai acestuia.

Totodată, având în vedere că potrivit legii contabilității, factura fiscală, în calitate de document justificativ, angajează răspunderea celor care au înregistrat-o în contabilitate, petenta avea obligația de a verifica întocmirea corectă a acesteia și de a solicita reprezentantului societății furnizoare completarea tuturor datelor de identificare impuse de actele normative care reglementează modul de întocmire.

Drept urmare, pentru argumentele expuse, se reține că petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale nr..... și nr..... din data de 10.08.2005, care nu au fost legal întocmite de către reprezentantul furnizorului, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă împotriva măsurii de respingere la rambursare a taxei pe valoarea adăugată, în sumă de ..... lei.

**Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor art.209 alin.1, art.213 alin.1), art. 214 alin.3, art.216 alin.1 din Codul de procedură fiscală aprobat prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, se:**

**DECIDE:**

**Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulată de către S.C. CONSTANTA S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../30.05.2005, pentru suma de ..... lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare.**

*Definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în conformitate cu prevederile art.218 alin.2 din O.G. nr.92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală și ale art.11(1) din Legea nr.554/02.12.2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Constanța.*

**DIRECTOR COORDONATOR,  
BOGDAN IULIAN HUȚUCĂ**

**D.G./4EX.  
24.03.2010**