



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
judetului Bistrita-Năsăud
Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR NR. ...2011**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel : +0263 212 039 ; 210 661
Fax : +0263 216 880
e-mail : contestatii@dafp-bn.ro

DECIZIA NR. 49 din 27.09.2011

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în loc. S, str. B,
nr. ..., la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. .../08.07.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../29.06.2011 (fila 237), în legătură cu contestația formulată de SC X SRL din localitatea S.

Contestația (filele 231-232) a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../31.05.2011 (filele 217-219) emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, act prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei obligații fiscale în cuantum de ... lei constând în taxă pe valoarea adăugată de ... lei (din care ... lei TVA respinsă la rambursare și ... lei TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată) și respectiv obligații fiscale accesorii aferente în cuantum de ... lei.

Având în vedere prevederile art. 205, art. 207 și art. 209 din Codul de Procedură Fiscală, constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Prin scrisoarea nr. .../10.08.2011 (fila 238) s-a solicitat petentei îndeplinirea unor cerințe procedurale legate de ștampilarea contestației, individualizarea sumei contestate pe categorii de impozite și taxe, motivarea în drept a contestației, precum și depunerea altor documente și motivații utile soluționării cauzei. Petenta a dat curs solicitărilor prin adresa înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. .../22.08.2011 (filele 272-280).

De asemenea, prin adresa nr. .../10.08.2011 (fila 240) înaintată Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, s-a solicitat acesteia completarea dosarului contestației cu o copie a procesului verbal de control încrucișat nr. .../04.03.2010 (deoarece copia existentă la dosar era incompletă), precum și o copie a procesului

verbal nr. .../06.06.2011, anexat plângerii penale formulată împotriva administratorului societății SC X SRL. Activitatea de Inspecție Fiscală a transmis anexat adresei nr. .../23.08.2011 copiile solicitate (filele 281-292).

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei, se deprind următoarele:

I. Prin decizia de impunere nr. .../31.05.2011 (filele 217-219) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud s-a stabilit suplimentar în sarcina SC X SRL, din localitatea S, taxă pe valoarea adăugată în cunatum de ... lei (din care ... lei reprezintă TVA respinsă la rambursare, iar ... lei reprezintă TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată), precum și obligații fiscale accesorii în sumă de ... lei.

Argumentele organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. ... încheiat la data de 20.05.2011 (filele 195-207), raport care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate. Menționăm faptul că inspecția fiscală parțială a fost efectuată în urma depunerii la AFP S a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr. .../23.10.2009 (filele 191-192), pentru suma de ... lei, verificare finalizată cu constatările ce urmează.

1.1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, în concret, așa cum se arată în raportul de inspecție fiscală, pe perioada 05.05.2009-30.09.2009, SC X SRL a dedus taxă pe valoarea adăugată în valoare de ... lei, care este aferentă în principal achizițiilor de materiale de instalații sanitare, utilaje, mărfuri, cheltuieli cu telefoanele. Organul de control reține faptul că dreptul de deducere a fost justificat de societate cu facturi care cuprind informațiile prevăzute la art. 155, alin 5 din Codul Fiscal. De asemenea, organele de control rețin faptul că din verificarea documentelor justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a achizițiilor, există concordanță între jurnalele de cumpărări, rulajele lunare ale contului 4426 “TVA deductibilă”, balanțele de verificare și deconturile de TVA.

În opinia organelor de control, prezintă importanță pentru speța în cauză achizițiile de mijloace fixe (utilaje de panificație și utilaje pentru fabricarea tricotajelor) reflectate în facturile ... din 28.05.2009 și facturile ..., ..., ... și ... din 29.05.2009 (filele 73-75), facturi emise de către SC Y SRL, societate pentru care la data de 03.06.2009 s-a deschis procedura insolvenței.

În conformitate cu art. 57 alin 1) și art. 97 alin 1) din Codul de Procedură Fiscală, organele de inspecție au solicitat efectuarea unui control încrucișat la SC Y SRL din localitatea S, cu scopul de a verifica realitatea operațiunilor economice înscrise în cele 5 facturi.

Din conținutul procesul verbal nr. .../04.03.2010 (filele 80-81 și respectiv 288-291), încheiat ca urmare a controlului inopinat și operativ efectuat la SC Y SRL, se desprind următoarele aspecte:

- SC Y SRL a înregistrat în evidența contabilă a lunii mai 2009 facturile de livrare de utilaje de panificației și utilaje pentru fabricarea tricotajelor către SC X SRL în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă ... lei, precum și în jurnalul de vânzări (filele 66-72), a depus decontul de TVA aferent lunii mai 2009 (filele 64-65) la organul fiscal teritorial cu o întârziere de 30 de zile, iar TVA-ul colectat din jurnalul de vânzări aferent lunii mai 2009 corespunde cu TVA-ul colectat din decontul de TVA aferent lunii mai 2009;
- utilajele care au făcut obiectul tranzacțiilor, se regăsesc evidențiate în situația analitică a mijloacelor fixe la data de 31.12.2009 (anexa 4) (filele 61-63) întocmită de către SC Y SRL (în realitate, anexa 4 reflectă situația mijloacelor fixe întocmită la 31.12.2008, eroarea materială fiind evidentă);
- analiza contului 411 “Client SC X SRL” (filele 55-60) arată că există înregistrate livrări către SC X SRL, până la data de 31.12.2009 în sumă totală de ... lei, fără a se urmări sistematic încasarea contravalorii utilajelor care au făcut obiectul tranzacțiilor, pentru fiecare factură în parte;
- din cuprinsul notei explicative (filele 52-53) date de administratorul SC Y SRL organul de control a reținut că “facturile au fost întocmite la datele menționate pe facturi și că utilajele au rămas în același imobil”, pentru spațiile unde se găsesc utilajele vândute există încheiate două contracte de închiriere, .../30.05.2009 și .../.../30.05.2009 (filele 48-51), s-a facturat chiria (fila 47) conform contractelor și s-a încasat (fila 46);
- în cuprinsul aceleiași note explicative se afirmă că “în perioada 29.05.2009-30.09.2009, utilajele de panificație și de tricotat facturate la SC X SRL au fost exploatate de ambele firme” iar începând cu ianuarie 2010 producția de tricotaje a trecut în exclusivitate la SC X SRL;
- referitor la scopul economic al tranzacțiilor, administratorul SC Y SRL declară că societatea intrând în insolvență nu a mai putut fi creditată de bancă fiind nevoit a transfera producția pe o altă firmă care să facă cifră de afaceri, să aibă mijloace fixe, pentru a putea angaja împrumuturi în vederea plății datoriilor bugetare și comerciale;
- urmare a verificărilor făcute la sediul SC Y SRL din S, a datelor din evidența contabilă și a inspectării spațiilor de producție, organele care au efectuat controlul inopinat au concluzionat că tranzacțiile consemnate în cele 5 facturi sunt reale și s-au declarat la organul fiscal (filele 80 și respectiv 288-289).

Constatările făcute și inserate în Procesul verbal nr. .../04.03.2010 au fost analizate de echipa de control care a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .../20.05.2011 (filele 195-207), ocazie cu care s-au reținut cele ce urmează:

- procesul verbal nr. .../04.03.2010 încheiat la SC Y SRL din localitatea S nu poate fi folosit ca element pertinent în analiza cererii de rambursare;
- tranzacțiile derulate între SC Y SRL (în calitate de vânzător) și SC X SRL (în calitate de cumpărător) în data de 28.05.2009 și 29.05.2009 și cuprinse în cele 5 facturi (... din 28.05.2009 și ..., ..., ..., ... din 29.05.2009) nu pot fi luate în considerare datorită deschiderii procedurii insolvenței la SC Y SRL la data de 03.06.2009;
- SC X SRL nu poate fi recunoscută drept proprietar al utilajelor de panificație și al utilajelor pentru fabricarea tricotajelor (factura ... din 28.05.2009 și facturile ..., ..., ..., ... din 29.05.2009), deoarece administratorul SC Y SRL afirmă în nota explicativă dată că “utilajele au fost exploatate de ambele firme ... SC X SRL a început să producă pâine cu utilajele vândute de SC Y SRL începând cu ianuarie 2010” iar din conținutul procesului verbal nr. .../04.03.2010 încheiat la SC Y SRL rezultă că “utilajele care au făcut obiectul tranzacțiilor menționate în facturile de mai sus se regăsesc evidențiate în situația analitică a mijloacelor fixe întocmită la data de 31.12.2009 de către SC Y SRL”;
- operațiunile derulate între cele două societăți s-au făcut cu scopul obținerii ilegale de taxă pe valoarea adăugată de către SC X SRL din localitatea S, societate care, în opinia organului de control, nu are dreptul să deducă taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de utilaje în valoare totală de ... lei de la SC Y SRL.

1.2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, în concret, din conținutul raportului de inspecție fiscală, organele de control rețin faptul că pe perioada verificată, 05.05.2009-30.09.2009, taxa colectată este de ... lei și este aferentă: veniturilor din vânzarea mărfurilor alimentare și nealimentare la care a aplicat cota standard de 19%, veniturilor din vânzări de tricotaje scutite conform art. 143, alin. 2), lit. b) din Codul fiscal, veniturilor din vânzarea produselor alimentare și nealimentare către persoane pentru care s-a deschis procedura insolvenței și pentru care au fost aplicate măsuri simplificate conform art. 160, alin. 2), lit. a) din Codul fiscal. Din verificarea documentelor prezentate la inspecție, organele de control rețin faptul că nu s-au identificat elemente care să ducă la modificarea bazei impozabile în ceea ce privește taxa colectată.

Rezultatele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. ... încheiat la data de 20.05.2011 s-au finalizat prin emiterea deciziei de impunere nr. .../31.05.2011, decizie prin care s-au stabilit suplimentar în sarcina petentei suma de ... **lei** (din care ... **lei** reprezintă TVA respinsă la rambursare și ... **lei** reprezintă TVA stabilită

suplimentar și rămasă de plată) precum și obligații fiscale accesorii aferente TVA în cuantum de ... lei. Temeiul de drept invocat de organele de control în conținutul deciziei de impunere îl reprezintă art. 11, alin. 1) din Codul Fiscal *“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”*, iar pentru obligațiile de plată accesorii temeiul legal invocat de organele de control este art. 119, alin. 1) din Codul de procedură fiscală *“pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere”*.

Deoarece, în opinia organelor de control, faptele constatate și prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr. .../20.05.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../31.05.2011, pot întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8, alin. 1) și de art. 9), alin. 1), lit. a), c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de control au formulat plângere penală (filele 224-226) împotriva administratorului societății SC X SRL, încheind în acest sens în data de 06.06.2011 Procesul verbal nr. ... (filele 283-287).

II. Împotriva deciziei de impunere nr. .../31.05.2011 (filele 217-219) petenta a formulat și a depus contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../29.06.2011. Contestația (filele 231-232), completată cu Referatul cu propuneri de soluționare nr. .../06.07.2011 (filele 234-236) întocmit de organul emitent al actului administrativ fiscal atacat, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. .../08.07.2011 (fila 237).

Prin scrisoarea nr. .../10.08.2011 (fila 238) confirmată în data de 16.08.2011, Biroul de soluționare a contestațiilor a solicitat petentei îndeplinirea unor cerințe procedurale imperative referitoare la ștampilarea contestației, precizări cu privire la cunoscerea sumei contestate individualizată pe categorii de impozite și taxe, precum și prezentarea motivelor de drept pe care SC X SRL își fundamentează pretențiile exprimate în contestație. De asemenea, s-a dat posibilitatea petentei să depună orice alte documente și motivații utile în soluționarea cauzei.

Prin adresa înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. .../22.08.2011 (filele 272-280) petenta a dat curs solicitării, iar reprezentantul legal al SC X SRL s-a prezentat în termenul acordat prin scrisoarea nr. .../10.08.2011 și a ștampilat contestația depusă.

Potrivit cererii introductive și a completărilor făcute reținem faptul că petenta contestă refuzarea rambursării sumei de ... lei așa cum rezultă ea din

decontul lunii septembrie 2009, solicitând anularea deciziei de impunere ca nelegală și netemeinică și pe cale de consecință petenta consideră că se impune rambursarea imediată a sumei solicitate.

Prin completările depuse la dosar petenta precizează că sumele care fac obiectul contestației sunt cele stabilite prin decizia nr. .../31.05.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Bistrița-Năsăud (suma de ... lei, compusă din ... lei – TVA cerută la rambursare și neacordată, ... lei – TVA suplimentară stabilită de plată, ... lei – obligații fiscale accesorii aferente).

În concret, petenta nu este de acord cu starea de fapt prezentată de organul de inspecție, considerând că afirmațiile organului de control potrivit cărora achizițiile de utilaje de la SC Y SRL (pe baza facturilor ... din 28.05.2009 și ..., ..., ..., ... din 29.05.2009, cu o valoare totală de ... lei) au fost fictive, urmărind doar rambursarea de TVA, sunt netemeinice, ilegale și șicanatoare. Petenta își fundamentează afirmațiile prin prisma rezultatelor acțiunilor introduse la instanță de către DGFP Bistrița-Năsăud. În concret, DGFP Bistrița-Năsăud a introdus o cerere la Tribunalul B (filele 25-26) pentru anularea acestor transferuri. Prin Sentința comercială nr. ... din septembrie 2010 (filele 17-19) Tribunalul B a respins ca inadmisibilă acțiunea în anulare formulată de creditoarea DGFP Bistrița-Năsăud. Sentința a fost atacată cu recurs (filele 14-15) de către DGFP Bistrița-Năsăud la Curtea de Apel C. Prin Decizia civilă nr. .../22.03.2011 (filele 227-230) Curtea de Apel C respinge recursul declarat de către DGFP Bistrița-Năsăud împotriva sentinței comerciale nr. ... din 28.09.2010 pronunțată în dosarul ... al Tribunalului B pe care o menține în întregime, respinge ca tardiv formulată cererea de intervenție în interes propriu formulată de comitetul creditorilor SC Y SRL, decizia fiind irevocabilă.

În raport cu cele prezentate mai sus, petenta consideră că în mod abuziv organele de control mai pun în discuție legalitatea sau nelegalitatea achizițiilor de utilaje evidențiate în cele 5 facturi.

Având în vedere dispozițiile art. 3 din Codul Comercial, art. 971, 1295, 1306 din Codul Civil și art. 20, 25, 79-81 din Legea 85/2006 privind procedura insolvenței, petenta consideră că tranzacțiile reflectate în cele 5 facturi (facturi asimilate unui contract de vânzare-cumpărare) au fost legale și reale, bazându-și afirmațiile pe următoarele considerente:

- atât SC Y SRL cât și SC X SRL sunt persoane juridice române de drept privat, funcționând în conformitate cu Legea 31/1990 privind societățile comerciale, au acționariat și executiv diferit, fiecare derulând activități economice conform contractelor statutare;
- intrarea sub incidența Legii 85/2006 privind procedura insolvenței a societății furnizoare ulterior încheierii tranzacțiilor cuprinse în cele 5 facturi este irelevantă;

- atât comitetul creditorilor SC Y SRL cât și administratorul judiciar al acesteia nu au introdus acțiune pentru anularea tranzacțiilor cuprinse în cele 5 facturi, în termenul de 18 luni prevăzut la art. 81 din Legea 85/2006 privind procedura insolvenței, ”atât lichidatorul cât și comitetul creditorilor fiind convinși de tranzacția consființită prin facturile ..., ..., ..., ..., .../2009”;
- SC X SRL a plătit contravaloarea facturilor fiscale ... din 28.05.2009 și respectiv ..., ..., ..., ... din 29.05.2009, având dreptul la rambursarea TVA în sumă de ... lei, anexând în acest sens copii după ordinele de plată doveditoare (filele 241-268);
- caracterul definitiv și irevocabil al sentinței comerciale nr. .../28.09.2010 (filele 17-19) și al deciziei civile nr. .../22.03.2010 (filele 227-230);
- caracterul real și legal al operațiunilor de vânzare-cumpărare reflectate în cele 5 facturi (facturi asimilate de petentă cu un contract de vânzare-cumpărare), având în vedere faptul că tranzacțiile au avut caracter bilateral, au fost cu titlu oneros, consensuale și translativ de proprietate;
- valabilitatea tranzacțiilor consemnate în cele 5 facturi rezultă din faptul că s-au desfășurat cu consimțământul părților, a existat capacitatea părților de a vinde și a cumpăra, obiectul tranzacțiilor a fost determinat, fiind proprietatea vânzătorului, prețul a fost în bani, determinat, real și reflectă valoarea de piață a utilajelor;
- regula transmiterii de drept a proprietății în contractul de vânzare-cumpărare operează numai dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: contractul să fie valabil încheiat (fapt confirmat în cauza de față prin hotărâri judecătorești definitive și irevocabile), vânzătorul să fie proprietarul lucrului vândut (SC Y SRL era proprietarul bunurilor vândute), lucrul vândut să fie un bun individual determinat (este vorba de utilaje);

Concluzionând cele enunțate mai sus, în opinia petentei constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. .../2011, raport care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../2011 sunt netemeinice și nelegale.

Totodată, petenta consideră că a respectat inclusiv prevederile art. 65 din Codul de Procedură Fiscală (*“contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*), SC X SRL făcând dovada cu acte pentru temeinicia și legalitatea cererii de rambursare a TVA în cuantum de ... lei.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestatoare și a actelor normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

În urma inspecției fiscale parțiale efectuate la SC X SRL din S, ca urmare a depunerii de către aceasta a decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr. .../23.10.2009 (filele 191-192), au fost stabilite în sarcina petentei obligații suplimentare în sumă de ... lei (din care ... lei reprezintă TVA respinsă la rambursare iar ... lei reprezintă TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată), precum și obligații fiscale accesorii aferente TVA în cunatum de ... lei.

Obligațiile stabilite suplimentar de către organele de control au rezultat în urma neadmiterii la deducere a TVA-ului în valoare de ... lei, cuprins în 5 facturi fiscale (... din 28.05.2011 și respectiv ..., ..., ..., ... din 29.05.2011) prin care SC X SRL din S a achiziționat utilaje de panificației și utilaje de tricotate de la SC Y SRL din S, facturi pe care organul de control nu le-a luat în considerare, opinând că tranzacțiile au fost ilegale, fiind efectuate doar cu scopul deducerii de TVA.

Menționăm faptul că organele de control au încheiat în acest sens procesul verbal nr. .../06.06.2011 (filele 283-287) iar prin adresa .../08.06.2011 (filele 224-228) au sesizat organele de urmărire penală apreciind că faptele constatate întrunesc elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8, alin. 1) și de art. 9), alin. 1), lit. a), c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În speță, urmează a se analiza dacă sunt incidente dispozițiile art. 214, alin. 1), lit. a) din Codul de procedură fiscală, prevedere legală conform căreia *“organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când: a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.”*

În raport de probatoriul dosarului, a consecințelor fiscale rezultate din tranzacțiile bilaterale reflectate în facturile care au generat litigiul fiscal, precum și a normelor legale în vigoare, organul de soluționare apreciază că, în cauză, nu se impune suspendarea rezolvării contestației și în consecință cererea petentei urmează a fi analizată pe fond.

În fapt, tranzacțiile care au făcut obiectul litigiului fiscal sunt cele cuprinse în facturile ... din 28.05.2009 și respectiv ..., ..., ..., ... din 29.05.2009 (filele 73-75). Potrivit celor 5 facturi rezultă că pe baza lor SC Y SRL a livrat către SC X SRL diverse mașini, utilaje și instalații pentru industria alimentară și industria textilă, precum și o serie de bunuri de natura obiectelor de inventar (înscrise în factura nr. .../29.05.2009 – fila 73). Cele 5 facturi au fost înregistrate în contabilitatea petentei fiind cuprinse în jurnalul de cumpărări aferent trimestrului II din 2009 (filele 127-128). Precizăm faptul că SC X SRL din S este plătitoare de TVA de la înființare și și-a exercitat dreptul de deducere din cele 5 facturi în primul decont depus (cel aferent trimestrului II din 2009) și înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. .../20.07.2009 (filele 185-186).

Așa cum rezultă din Procesul verbal nr. 533/04.03.2010 (filele 80-81) tranzacțiile reflectate în cele 5 facturi au fost înregistrate în evidența contabilă și fiscală a furnizorului, s-a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor tranzacții, în sumă de ... lei, sumă care, potrivit aceluiași constatări, a fost cuprinsă în decontul de TVA al SC Y SRL pentru luna mai 2009, decont depus la organul fiscal la data de 24.07.2009 (filele 64-65).

Facem mențiunea că prin Încheierea Tribunalului B nr. .../05.06.2009, publicată în Buletinul insolvenței nr. .../01.07.2009 (filele 294-295), se dispune deschiderea procedurii generale a insolvenței împotriva debitorului SC Y SRL, ocazie cu care, prin aceeași încheiere, se numește și administratorul judiciar.

În raport cu starea de fapt prezentată, a constatărilor înscrise în actele contestate, a apărărilor formulate de contestatară, precum și a actelor normative aplicabile speței, urmează să se stabilească dacă pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în cele 5 facturi (... lei) emise de SC Y SRL, se putea exercita legal dreptul de deducere.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. 1) și alin. 2), lit. a), coroborat cu art. 146, alin. 1), lit. a) din Codul fiscal, prevederi conform cărora:

- "Art. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

..."

- "Art. 146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

..."

Față de dispozițiile legale antecitate, tranzacțiile reflectate în cele 5 facturi intră în sfera de aplicare a dreptului de deducere, condițiile de exercitare a acestui drept fiind îndeplinite. Din acest punct de vedere anularea dreptului de deducere exercitat de petentă este o măsură neîntemeiată.

Faptul că, ulterior livrărilor, pentru furnizorul bunurilor din cele 5 facturi a fost dispusă deschiderea procedurii de insolvență, nu constituie motiv legal de anulare a dreptului de deducere exercitat de beneficiar. Invocarea ca temei de drept a art. 11, alin. 1) din Codul fiscal în luarea acestei măsuri de către organul de control, nu poate fi luată în considerare, cu atât mai mult cu cât scopul economic al tranzacțiilor rezultă implicit din conținutul facturilor precum și din destinația

bunurilor înscrise în acestea. Dacă sub aspectul necesității tranzacțiilor organele fiscale nu pot să se pronunțe, acesta fiind un atribut exclusiv al administratorului firmei, din punct de vedere al efectivității lor, organele de control apreciază că acestea sunt ireale fără însă a proba o asemenea supoziție.

În acest context este indubitabil faptul că raporturile juridice de drept material fiscal s-au format ca urmare a unor tranzacții bilaterale, perfectate și derulate între SC Y SRL din S, în calitate de vânzător și SC X SRL din S, în calitate de cumpărător, tranzacții concretizate prin întocmirea facturilor nr. ... din 28.05.2009 și respectiv ..., ..., ..., ... din 29.05.2009.

Așa cum rezultă din Procesul verbal .../04.03.2010 cât și din Raportul de inspecție fiscală nr. .../11.11.2010, în ceea ce privește modul de operare a tranzacțiilor la furnizor, se desprinde faptul că cele 5 facturi au fost evidențiate în jurnalul de vânzări aferent lunii mai 2009 al vânzătorului (lună în care au avut loc efectiv tranzacțiile), colectându-se taxa pe valoarea adăugată, depunându-se decontul de TVA la organul fiscal teritorial. Acest aspect nu a fost luat în considerare de către organele de control, relațiile dintre cele două firme fiind analizate din punct de vedere a efectelor fiscale, unilateral.

În ipoteza în care cele cinci facturi reflectă, așa cum afirmă organele de control, operațiuni nereale, este evident că tratamentul fiscal aplicat beneficiarului trebuia extrapolat și la furnizor. Dacă la beneficiar, tranzacțiile reflectate în cele cinci facturi au fost apreciate ca nereale și în consecință excluse de la deducere pe linia taxei pe valoarea adăugată, era nu numai legal ci și rațional ca, în mod corelativ, un astfel de tratament fiscal să fi fost aplicat și furnizorului. Or, cum în cazul analizat, organele de control au considerat că cele cinci facturi sunt valabile pentru vânzător, recunoscându-i taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă, este cât se poate de logic că, din punct de vedere al furnizorului, acestuia i-a fost confirmată implicit, realitatea tranzacțiilor comerciale. Așa fiind, dacă în raporturile comerciale bilaterale, generatoare de raporturi de drept material fiscal, furnizorului (SC Y SRL din S) i-au fost recunoscute facturile emise, atât în ceea ce privește quantumul lor cât și natura operațiunilor înscrise în ele (a se vedea în acest sens și Anexa 40 din Raportul de inspecție fiscală nr. ... încheiat în 11.11.2010 cu ocazia inspecției fiscale generale efectuată la SC Y SRL și decontul lunii mai 2009 din care rezultă că veniturile aferente celor 5 facturi și taxa colectată corespunzătoare au fost cuprinse în evidențele contabile și fiscale ale furnizorului), nu se poate admite că aceleași documente și operațiuni să fie apreciate la cumpărător (SC X SRL din S) ca nereale sau nelegale și, în consecință, tratate sub aspect fiscal într-un mod diferit.

Măsura luată de organul de control avea într-adevăr justificare în ipoteza în care furnizorul ar fi fost o firmă “fantomă” sau declarată inactivă și în numele căreia se emiteau aceste facturi. În cauză, suntem însă în ipoteza unor tranzacții comerciale încheiate între persoane juridice române de drept privat înregistrate și

active din punct de vedere economic și fiscal, tranzacții a căror legalitate a fost confirmată prin sentința comercială nr. .../28.09.2010 emisă de Tribunalul B (filele 17-19) și decizia civilă nr. .../22.03.2011 emisă de Curtea de apel C (filele 227-231), irevocabilă.

Este adevărat că, în conformitate cu prevederile art. 6 din Codul de procedură fiscală, *“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”*.

În speță, așa cum s-a amintit anterior, raporturile juridice comerciale generatoare de drepturi și obligații fiscale au fost analizate incomplet, omițându-se să se ia în considerare efectele acestora la furnizor, efecte care vizează faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

Din această perspectivă, este evident că prejudiciul constatat de organele de control prin excluderea din analiză a obligațiilor bugetare constituite și înregistrate la furnizor, ca urmare a tranzacțiilor comerciale ce au generat litigiul fiscal, nu poate fi real. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată exclusă de la deducere apreciem că măsura dispusă de organele de control este neîntemeiată, fiind luată cu încălcarea normelor legale.

Dacă faptul generator și condițiile legale necesare exigibilității taxei, astfel cum sunt reglementate de art. 134 și următoarele din Codul fiscal, au avut loc la furnizor, este neîndoios că, potrivit art. 145, alin. 1) și alin. 2) din Codul fiscal coroborat cu art. 146, alin. 1) din același cod, dreptul de deducere a luat naștere la beneficiar.

Alegația organului de inspecție potrivit căreia SC X SRL nu poate fi recunoscută ca proprietar al utilajelor de panificație și ale celor pentru fabricarea tricotajelor, întrucât administratorul SC Y SRL arată în nota explicativă că respectivele utilaje au rămas în spațiul vânzătorului și au fost exploatate de ambele firme, nu poate fi luată în considerare în analiza legalității exercitării dreptului de deducere a TVA, aceasta din cel puțin două considerente:

- folosirea utilajelor de către ambele firme nu poate duce la concluzia conform căreia cumpărătorul acestora nu este proprietar cu atât mai mult cu cât tranzacțiile privind vânzarea utilajelor au fost confirmate irevocabil de Tribunalul B prin sentința comercială .../28.09.2010 (fila 17-19) și Curtea de apel C prin decizia civilă nr. .../22.03.2011 (filele 227-230).
- pe de altă parte verificarea încrucișată efectuată de către o altă echipă de control a stabilit că utilizarea spațiilor în care au rămas utilajele s-a făcut în baza unor contracte de închiriere (filele 48-51).

Este inexactă și incorectă afirmația conform căreia utilajele care au făcut obiectul tranzacțiilor reflectate în cele 5 facturi se regăsesc evidențiate în situația analitică a mijloacelor fixe întocmită la data de 31.12.2009 (Anexa 4). În realitate

situația analitică a mijloacelor fixe la care se face referire atât în actul de inspecție cât și în Procesul verbal nr. .../06.06.2011 (înaintat organelor de urmărire penală) se găsește anexată la filele 61-63 din dosar și reprezintă situația mijloacelor fixe la data de 31.12.2008. Este o eroare materială comisă de echipa care a efectuat controlul încrucișat, cu precizarea că echipa de inspecție a preluat fără verificare datele înscrise în Procesul verbal nr. .../04.03.2010 (filele 288-291).

Din punct de vedere al deducerii TVA nu are relevanță nici modalitățile de efectuare a plății respectivelor facturi și nici faptul că utilajele nu au fost achitate integral la data controlului, Codul fiscal necondiționând exercitarea deducerii TVA de decontarea parțială sau integrală a contravalorii tranzacțiilor comerciale.

Pentru considerentele de mai sus și ținând cont de principiul de drept “accesoriul urmează principalul”, în temeiul art. 216, alin. 1) din Codul de procedură fiscală se

DECIDE:

1. Admiterea ca întemeiată a contestației depuse de SC X SRL cu sediul în S, str. B, nr. ... și pe cale de consecință anularea corespunzătoare a măsurilor din Decizia de impunere nr. .../31.05.2011 pentru suma totală de ... lei constând în taxă pe valoarea adăugată de ... lei (din care ... lei TVA respinsă la rambursare și ... lei TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată) și respectiv obligații fiscale accesorii aferente în cuantum de ... lei.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, secția de contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV,

ȘEF BIROU,