

DECIZIE nr. ,....

privind soluționarea contestației formulată de S.C. X S.R.L înregistrată la
DGRFP Timișoara sub nr. 32207/11.06.2014

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județene a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală cu adresa nr./27.05.2014, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../11.06.2014, asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L.

cu sediul în Arad, str. ... nr., jud. Arad

CUI: RO ...

având domiciliul procesual pentru comunicarea actelor de procedură în

..., str. ..., jud. Dolj la

..... – Societate Profesională de Avocați cu Răspundere Limitată

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ../21.05.2014, la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ../23.05.2014 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../11.06.2014.

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-AR nr./01.04.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, solicitând anularea actului administrativ atacat, pentru suma totală de lei reprezentând:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată
- ... lei – majorări/dobânzi aferente TVA
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost semnată și ștampilată de reprezentantul legal al petentei, – Societate Profesională de Avocați cu Răspundere Limitată, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială seria DJ 0 nr., în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În contestația formulată, petenta SC X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/01.04.2014 emisă de Activitatea de Inspecție

Fiscală Arad, solicitând anularea acesteia, în susținerea cauzei invocând următoarele motive:

- inspecția fiscală a vizat perioada 01.09.2012 – 31.03.2013 în ceea ce privește TVA, fiind reverificată în fapt această perioadă ca urmare a emiterii Deciziei de reverificare nr. .../27.02.2014 emisă de A.J.F.P. Arad, prin actul administrativ emis inițial – Decizia de impunere nr. F-AR nr. .../06.06.2013 fiind aprobată rambursarea diferenței de sumă cuprinsă în DNOR .../24.04.2013, astfel că „prin actul administrativ emis inițial AJFP Arad a certificat realitatea și legalitatea tranzacțiilor încheiate cu partenerii noștri comerciali”;

- temeiul de fapt constatat de organele de inspecție fiscală îl reprezintă faptul că în urma verificării activității unui grup de societăți din care face parte și SC A 2011 SRL din Craiova nu s-a putut stabili realitatea și legalitatea tranzacțiilor dintre această societate și petentă deoarece „furnizorul nostru s-ar fi sustras de la efectuarea controlului fiscal.”, precum și faptul că „un proces verbal emis de către AJFP Dolj la 29.01.2014 ar constata că furnizorii furnizorului nostru nu au confirmat livrări către acesta.”;

- în opinia petentei, stabilirea de către organele fiscale a sumei suplimentare de TVA este vădit nemotivată, netemeinică și nelegală, în considerarea argumentelor prezentate la pct. 1 – 5 din contestația formulată, astfel:

1. Niciun document prezentat de petentă nu a fost analizat cu ocazia emiterii Deciziei de impunere nr. .../01.04.2014, documente enumerate în fila 3 a contestației primul paragraf, fiind astfel încălcate dispozițiile art. 64 din Codul de procedură fiscală, republicat, astfel, în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală au înlăturat o serie de documente justificative asupra cărora inspecția fiscală anterioară nu a avut niciun fel de suspiciuni.

2. În mod nelegal, se rețin ca motive ale stabilirii obligațiilor suplimentare o serie de „suspiciuni”, fără ca acestea să poată argumenta actul administrativ în măsura în care au fost prezentate actele contabile care justifică realitatea activității economice.

În opinia petentei constatările organelor de inspecție fiscală nu sunt de natură a nega realitatea și legalitatea achiziției, respectiv a utilizării bunurilor ce fac obiectul facturii nr. .../29.03.2013.

Totodată petenta precizează faptul că furnizorul SC A SRL nu era inactiv în momentul derulării tranzacțiilor în cauză, iar achizițiile sunt justificate cu documente conform legii, petenta prevalându-se de faptul că nu există prevedere legală care să oblige firmele să verifice realitatea operațiunilor derulate de furnizor cu furnizorii săi și nici corectitudinea înregistrărilor contabile ale acestuia.

3. Nelegalitatea actului administrativ fiscal rezidă și din faptul că niciuna dintre afirmațiile care au condus la stabilirea de obligații suplimentare nu este susținută de constatări proprii ale organului de control, acesta rezumându-se la a prelua constatările din procesul verbal de control încrucișat emis de AJFP Dolj la furnizorul petentei - SC A SRL, act care nu este opozabil petentei.

4. Factura în cauză conține toate elementele obligatorii reglementate la art. 155 din Codul fiscal, fiind înregistrată corect în contabilitatea S.C. X S.R.L., petenta declarând toate obligațiile bugetare rezultate din derularea operațiunilor comerciale motiv pentru care consideră că și-a dovedit comportamentul corect.

5. Petenta arată că în măsura în care mărfurile au existat în patrimoniul său și au fost utilizate, iar documentul de achiziție este corect întocmit, conform jurisprudenței CJUE, din care exemplifică anumite cauze, în final concluzionând că „operațiunile noastre comerciale sunt reflectate în documente contabile corect întocmite, iar pretinsa fictivitate a acestora nu este dovedită cu vreun mijloc de probă ci cu simple afirmații ce privesc în principal activitatea furnizorilor noștri sau a furnizorilor acestora, neputându-se reține încălcarea dispozițiilor art. 145 alin. 2 și art. 146 alin. 1 din Codul fiscal sau ale art. 48 din HG nr. 44/2004.

Condiționarea recunoașterii caracterului deductibil al taxei aferente operațiunilor comerciale derulate cu SC A SRL de respectarea obligațiilor declarative ale acestui contribuabil (cu care nu se face în nici un fel dovada că noi ne-am aflat în legătură) sau de dovedirea realității operațiunilor comerciale încheiate între aceste societăți și furnizorii lor este vădit abuzivă și încalcă legislația națională și jurisprudența comunitară”.

II. Organele de inspecție fiscală au efectuat o reverificare la S.C. X S.R.L. urmare Deciziei de reverificare nr. .../27.02.2014 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara – A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală prin care s-a dispus efectuarea unei noi inspecții fiscale privind TVA, pentru perioada 01.09.2012 – 31.03.2013, în cauză fiind incidente dispozițiile art. 105¹ alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, în condițiile în care au apărut date suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală cu ocazia verificării inițiale, motivul reverificării fiind faptul că nu s-a putut stabili realitatea și legalitatea tranzacțiilor dintre S.C. X S.R.L. din Arad și SC A SRL din Craiova.

Inspecția fiscală desfășurată la S.C. X S.R.L s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR ../01.04.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR nr. 225...01.04.2014, contestată.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție au constatat că în perioada 01.09.2012 – 31.03.2013, petenta a achiziționat de la SC A SRL, în baza facturii seria AGZ nr./29.03.2013, uree și azotat în valoare totală de ... lei din care TVA aferentă ... lei.

Din verificarea încrucișată asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și SC A SRL nu s-a putut stabili realitatea și legalitatea tranzacțiilor dintre SC A SRL Craiova și S.C. X S.R.L Arad, deoarece SC A SRL s-a sustras de la efectuarea controlului.

Conform Procesului verbal nr. 41/29.01.2014 emis de AJFP Dolj rezultă că furnizorii SC A SRL au infirmat livrările de bunuri către această firmă, organele fiscale stabilind că SC A SRL a înregistrat livrări de mărfuri fără ca acestea să fie reale.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad au stabilit că pentru operațiunile în cauză petenta nu a putut face dovada că sunt

destinate în folosul unor operațiuni taxabile încălcând prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, rezultând în sarcina petentei o TVA suplimentară în sumă de lei.

III. S.C. X S.R.L. cu sediul în, jud. Arad, județul Arad are cod unic de înregistrare RO

IV. Având în vedere, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit în sarcina petentei o taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei cu accesorii aferente.

În fapt, S.C. X S.R.L a achiziționat 1200 tone de uree și 1400 tone azotat de la SC A SRL din Craiova, conform facturii nr. ... din data de 29.03.2013, cu suma de .. lei din care TVA ... lei, factură în care este stipulat „plata prin compensare”, petenta exercitându-și dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

În vederea clarificării relațiilor comerciale dintre societatea petentă și SC A SRL din Craiova, Inspecția Fiscală din Arad a solicitat efectuarea unui control încrucișat la SC A SRL.

În acest sens AJFP Dolj – Inspecție Fiscală a încheiat procesul verbal nr./29.01.2014 în care s-a constatat următoarea stare de fapt:

- SC A SRL care a avut relații comerciale cu S.C. X S.R.L nu funcționează la sediul social declarat din Craiova, str., jud. Dolj;

- din analiza datelor existente în baza de date a ANAF la SC A SRL au rezultat neconcordanțe între declarațiile privind obligațiile fiscale către bugetul de stat și deconturile de TVA;

- furnizorul SC A SRL, respectiv SC C SRL din București, CUI, prin adresa nr./10.01.2014 a comunicat autorității fiscale faptul că nu a derulat nici un fel de tranzacție comercială cu SC A SRL în anul 2013;

- concluzia organelor fiscale a fost că „SC A SRL se sustrage de la efectuarea controlului fiscal și având în vedere că furnizorii nu confirmă că au livrat bunuri se constată că societatea a înregistrat livrări de mărfuri fără ca aceste livrări să fie reale”.

Pe cale de consecință, având în vedere constatările inspecției fiscale din cadrul AJFP Dolj consemnate în Procesul verbal nr. ... 29.01.2014, precum și faptul că din baza de date FISCNET a ANAF a rezultat că SC C SRL nu a declarat nicio livrare către firma SC A SRL, Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad a stabilit că SC A SRL era în imposibilitatea de a livra către S.C. X S.R.L îngrășăminte pe care nu le-a primit niciodată de la SC C SRL.

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

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.”

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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;

(...)”

coroborat cu HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de proba prevăzute de lege.”

Din analiza normelor legale incidente rezultă că persoanele impozabile au posibilitatea legală de a a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere a TVA.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată, **ci să și demonstreze că bunurile achiziționate au fost în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că inspecția fiscală s-a desfășurat în vederea determinării stării de fapt relevante din punct de vedere fiscal, în condițiile în care din verificarea încrucișată a documentelor justificative ale unui grup de contribuabili care include și firma SC A SRL – furnizorul celor 1200 tone de uree și 1400 tone azotat înscrise în factura nr. ... din data de 29.03.2013 - a rezultat că firma de la care SC A SRL a declarat achizițiile de îngrășăminte chimice, SC C SRL, pe care ulterior le-a vândut petentei, a înfirmat tranzacțiile cu SC A SRL (conform Procesului verbal nr. .../29.01.2014 emis de AJFP Dolj care a consemnat o stare de fapt bazată pe adresa nr./10.01.2014 emisă de SC C SRL).

Potrivit art. 94 din Codul de procedură fiscală „*Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*” obiectul inspecției fiscale îl constituie „*verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora*”.

Astfel în determinarea stării de fapt fiscale reale, organele fiscale sunt ținute de principiile generale enumerate la Titlurile II și III din Codul de procedură fiscală, acestea impunând organelor fiscale corelarea măsurilor pe care le dispun cu circumstanțele de fapt determinate prin analizarea situației fiscale sub toate aspectele.

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei deși inițial prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../06.06.2013 petentei i-a fost aprobată la rambursare o TVA în sumă de ... lei, ulterior, urmare a controlului încrucișat efectuat de către AJFP Dolj – Inspecție Fiscală la SC A SRL, furnizorul mărfii înscrisă în factura nr. .../29.03.2013, petentei i-a fost refuzat acordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura de achiziție.

Deoarece în contestația formulată petenta S.C. X S.R.L. arată că și-a îndeplinit toate obligațiile fiscale la care este ținută de legislația fiscală, în special art. 155 din Codul fiscal, factura conținând toate elementele obligatorii, precizând totodată și faptul că „mărfurile au existat în patrimoniul nostru”, organul competent în soluționarea contestației – DGRFP Timișoara – în considerarea rolului activ, având în vedere dispozițiile exprese conținute în OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv:

„ART. 206

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu art. 49 și art.65 din O.G. nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, care dispun:

“ART. 49

Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

cu adresa nr./**14.07.2014** a solicitat reprezentantului petentei completarea dosarului cauzei cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte modalitatea de transport a produselor înscrise în factura nr. ... din data de 29.03.2013 emisă de furnizorul SC A SRL – uree = 1200 tone și azotat = 420 tone (contract de transport, clauza de transport, mijloacele de transport utilizate, modul de încărcare/descărcare a mărfii etc.), precum și modalitatea de depozitare a acestor produse în condițiile în care din documentele depuse de petenta în probațiune rezultă că numai o parte din produsele achiziționate cu factura nr./29.03.2013 au fost date în consum în luna aprilie 2013.

Totodată cu aceeași adresă, în considerarea dispozițiilor art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat:

„În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.” și văzând susținerile din contestația formulată, cum că „vă învederăm faptul că noi am prezentat inspecției fiscale contractul de vânzare cumpărare nr./29.03.2013 încheiat cu furnizorul SC A SRL” s-a solicitat petentei să completeze dosarul cauzei cu fotocopia contractului de vânzare cumpărare nr./29.03.2013 încheiat de aceasta cu SC A SRL în calitate de furnizor, care a stat la baza emiterii facturii nr./29.03.2013.

Petenta a răspuns solicitării cu adresa FN, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../22.07.2014, în care a arătat că a depus „în xerocopie contractul de vânzare – cumpărare nr. .../29.03.2013, factura nr. .../29.03.2013 precum și un număr de 39 de avize de însoțire a mărfii întocmite de furnizor.”

Analizând documentele depuse în probațiune de petentă, s-au constatat următoarele:

În contractul de vânzare – cumpărare nr./29.03.2013, petenta are calitatea de vânzător, iar firma SC A SRL pe cea de cumpărător, în legătură cu cantitatea de 2870 tone de grâu panificabil, modalitatea de plată stipulată în contract fiind compensarea.

Faptul că pe factura nr./29.03.2013, analizată în cauza dedusă judecătii, este inserată mențiunea „Plata prin compensare” nu este de natură a demonstra vreo legătură de cauzalitate a contractului de vânzare – cumpărare nr./29.03.2013 având ca obiect vânzarea cantității de 2870 tone grâu panificabil cu realitatea achiziției efectuată de petentă cu factura nr./29.03.2013 a cantității de 1620 tone îngrășămintă chimice, în condițiile în care pretinsul furnizor al firmei SC A SRL în legătură cu această cantitate de îngrășămintă chimice, respectiv SC C SRL a infirmat realitatea vânzării către firma SC A SRL a vreunei cantități de uree sau azotat.

Referitor la cele 39 de fotocopii ale unor avize de însoțire a mărfii, depuse în probațiune de petentă în condițiile în care organul competent în soluționarea contestației i-a solicitat acesteia „completarea dosarului cauzei cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte modalitatea de transport a produselor înscrise în factura nr. ... din data de 29.03.2013 emisă de furnizorul SC A SRL – uree = 1200 tone și azotat = 420 tone (contract de transport, clauza de transport, mijloacele de transport utilizate, modul de încărcare/descărcare a mărfii etc.), precum și modalitatea de depozitare a acestor produse în condițiile în care din documentele depuse de dvs. în probațiune rezultă că numai o parte din produsele achiziționate cu factura nr. .../29.03.2013 au fost date în consum în luna aprilie 2013”, învederăm că avizele de însoțire a mărfii nu reprezintă mijloc de probă suficient în demonstrarea realității operațiunii consemnate în factura nr. ... /29.03.2013 în condițiile în care petenta nu deține înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, republicat, referitoare la modalitatea de transport și de depozitare a cantității de 1620 tone îngrășămintă chimice, care să probeze mai presus de orice aprovizionarea acesteia cu cantitatea mai sus precizată de uree și azotat.

Învederăm că în cadrul procedurii de soluționare a contestației s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în situația în care, ulterior aderării, în vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea posibilității contribuabililor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile**

fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În sfârșit, principiul *prevalentei substanței* asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul *luptei împotriva fraudei*, a evaziunii fiscale și a *eventualelor abuzuri*. Din acest motiv legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au posibilitatea legală a a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că îngrășămintele chimice facturate au fost utilizate și în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 65 alin. (1):

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

Contrar susținerilor petentei, simpla achiziție a unor bunuri, pentru care deține o factură întocmită în condițiile legii, nu constituie o prezumție a utilizării în scop economic a acestora, în vederea realizării obiectului său de activitate, în condițiile în care așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală din cercetările efectuate de autoritatea fiscală nu rezultă realitatea existenței îngrășămintelor chimice, de natura ureeei și azotatului, pe care SC A SRL le-a achiziționat în situația în care pretinsul său furnizorul său - SC C SRL din București, a infirmat livrările către firma SC A SRL; de altfel susținerile petentei referitoare la relația dintre aceasta și SC A SRL că „nu se face în nici un fel dovada că noi ne-am aflat în legătură” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că evidența

contabilă a celor două firme (SC A SRL și S.C. X S.R.L.) a fost condusă în perioada respectivă de aceeași persoană, respectiv d-na. ... , CNP).

Învederăm faptul că petentei i s-a dat posibilitatea în etapa de soluționare a contestației să probeze cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte modalitatea de transport a îngrășămintelor chimice în cantitate de 1620 tone înscrise în factura nr. ... din data de 29.03.2013 emisă de furnizorul SC A SRL – uree = 1200 tone și azotat = 420 tone (contract de transport, clauza de transport, mijloacele de transport utilizate, modul de încărcare/descărcare a mărfii etc.), precum și modalitatea de depozitare a acestor produse, în condițiile în care din documentele depuse de petentă în probațiune rezultă că numai o parte din produsele achiziționate cu factura nr. ... /29.03.2013 au fost date în consum în luna aprilie 2013, dar petenta nu a depus înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să facă dovada deținerii și utilizării de către aceasta pentru realizarea obiectului său de activitate a cantității de 1620 tone îngrășămintă chimice.

Alegațiile reprezentantului petentei din contestația formulată în legătură cu faptul că factura nr. ... /29.03.2013 conține toate elementele cerute de art. 155 din Codul fiscal, fiind înregistrată în evidența sa contabilă, conform bilanțelor de verificare, iar petenta a declarat toate obligațiile bugetare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece nu compensează lipsa înscrisurilor de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, republicat, care să facă dovada realității aprovizionării petentei cu această cantitate de îngrășămant chimic, în condițiile în care așa cum s-a arătat în cele ce preced pretinsul furnizor al petentei SC A SRL nu a putut fi verificat, cantitatea de 1620 tone de îngrășămant chimic nefiind aprovizionată de către SC A SRL de la furnizorul declarat de acesta, respectiv SC C SRL din București.

Revenind la jurisprudența europeană, învederăm că la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Pe cale de consecință, avându-se în vedere considerentele prezentei decizii, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de 601.920 lei în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Sintetizând cele arătate în cuprinsul prezentei decizii, raportat la argumentația dezvoltată de reprezentantul petentei la pct. 1 – 5 din contestația formulată, arătăm următoarele:

În ceea ce privește argumentația petentei de la **pct. 1 din contestație**, se rețin următoarele:

Afirmațiile petentei conform cărora cu ocazia controlului, organele de inspecție fiscală nu au ținut seama de documentele justificative prezentate de petentă, documente care au fost avute în vedere cu ocazia primei verificări și astfel organele de control au încălcat dispozițiile art. 64 din Codul de procedură fiscală, respectiv:

„**ART. 64**

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în situația în care așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei, petentei i-au fost solicitate în mod expres înscrisuri de natura mijloacelor de probă (adresa nr. .../14.07.2014), dar adresa de răspuns și documentele anexate de petentă nu au fost în măsură să răstoarne starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală (răspunsul petentei și documentele anexate fiind prezentate și analizate în fila 8 din prezenta).

Mai mult, art. 64 din Codul de procedură fiscală, republicat, care în opinia petentei a fost încălcat, stipulează expres că „*În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*”, dar petenta s-a raportat doar la prima parte a articolului, respectiv la faptul că baza de impunere se determină prin documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului. Or, legiuitorul a prevăzut în mod expres și situația în care „*există și alte acte doveditoare*”, în cazul de față constatările din Procesul verbal nr. 41/29.01.2014 emis de AJFP Dolj, petenta având posibilitatea conform art. 65 din același act normativ, citat în cuprinsul prezentei, de a face proba contrarie a constatărilor organelor fiscale din cadrul AJFP Arad în cadrul procedurii de soluționare a contestației, dar așa cum s-a demonstrat în cuprinsul prezentei petenta nu a făcut dovada realității aprovizionării cu această cantitate de îngrășământ chimic, în condițiile în care pretinsul furnizor al petentei SC A SRL nu a putut fi verificat, cantitatea de 1620 tone de îngrășământ chimic nefiind aprovizionată de către SC A SRL de la furnizorul declarat de acesta, respectiv SC C SRL din București.

În ceea ce privește argumentația petentei de la **pct. 2 și 3 din contestație**, se rețin următoarele:

Faptul că anterior emiterii actului atacat a fost emisă Decizia de impunere nr. .../06.06.2013 prin care a fost aprobată rambursarea diferenței de sumă cuprinsă în DNOR .../24.04.2013 și care în opinia petentei „certifică realitatea și legalitatea tranzacțiilor încheiate cu partenerii noștri comerciali” nu constituie un impediment în reverificarea petentei în condițiile în care această reverificarea s-a

efectuat în baza Deciziei de reverificare nr. .../27.02.2014 emisă de DGRFP Timișoara – AJFP Arad – Inspecție Fiscală în care s-a dispus efectuarea unei noi inspecții fiscale privind TVA, pentru perioada 01.09.2012 – 31.03.2013, întrucât au apărut date suplimentare necunoscute la data întocmirii Raportului de inspecție fiscală anterior, organele de inspecție fiscală făcând aplicabilitatea dispozițiilor art. 105¹ alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

De altfel, petenta avea posibilitatea legală conferită de alin. (4) al art. 105¹ din același act normativ, de a contesta Deciziei de reverificare nr. 2288/27.02.2014 emisă de DGRFP Timișoara – AJFP Arad – Inspecție Fiscală, drept de care, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, nu a înțeles să uzeze, astfel că decizia de reverificare a dobândit legitimitate, producând, în mod legal, efecte față de contribuabilul suspus inspecției fiscale, orice alte motivații față de acest act administrativ fiind tardive, nemaiputând fi luate în considerare.

Referitor la faptul că niciuna dintre afirmațiile care au condus la stabilirea de obligații suplimentare nu este susținută de constatări proprii ale organului de control, acesta rezumându-se la a prelua constatările din procesul verbal de control încrucișat - act care nu este opozabil petentei, se reține că una din procedurile de control prin care se poate realiza inspecția fiscală o reprezintă controlul încrucișat [art. 97 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, republicat] aplicabil în situația în care echipa de inspecție fiscală are suspiciuni fundamentate cu privire la realitatea și legalitatea uneia sau mai multor operațiuni economice efectuate de persoana impozabilă supusă inspecției fiscale cu parteneri stabiliți pe teritoriul României, pentru clarificarea stării de fapt.

În ceea ce privește argumentația petentei de la **pct. 4 și 5 din contestație**, se rețin următoarele:

Deși petenta în exercitarea dreptului de deducere a TVA se raportează la factura emisă care „conține elementele cerute de lege (...) pentru a fi apreciată ca document justificativ”, ca și condiție obligatorie în exercitarea dreptului de deducere a TVA, învederăm că aceasta este cumulativă cu cea de-a doua condiție și anume că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De altfel, neutralitatea taxei pe valoarea adăugată, care implică, printre altele, și prevalența substanței asupra formei, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit de legislația comunitară, la care petenta face trimitere la pct. 5 din contestația formulată, dar nu se aplică făcând abstracție și în detrimentul celorlalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, cum sunt principiile proporționalității, al securității juridice și al luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a celorlalte abuzuri.

Din acest motiv legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond (achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor

sale taxabile), cât și a celor de formă (modul de întocmire a documentelor justificative).

În cuprinsul prezentei decizii s-a demonstrat faptul că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile, dar petenta nu a putut demonstra realitatea existenței îngrășămintelor chimice, de natura ureeei și azotatului, pe care SC A SRL le-a achiziționat în situația în care pretinsul său furnizorul său - SC C SRL din București, a infirmat livrările către firma SC A SRL (a se vedea cele prezentate în filele 10 – 11 din prezenta).

De altfel, orice operațiune economico – financiară care este efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrării ei în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Rezultă că operațiunea de achiziție de bunuri trebuie să fie reală pentru a se putea înregistra în evidența contabilă și prin urmare, pentru a se putea exercita dreptul de deducere a TVA aferentă acesteia. O simplă înregistrare în contabilitate a unui document, nu este suficientă pentru a demonstra că operațiunea a avut loc, că este reală, iar documentele în care este reflectată dau dreptul de deducere a TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru achiziția a 1620 tone îngrășământ chimic, dar nu a putut face dovada existenței acestuia, prin prezentarea de înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte modalitatea de transport a îngrășămintelor chimice în cantitate de 1620 tone înscrise în factura nr. ... din data de 29.03.2013 emisă de furnizorul SC A SRL – uree = 1200 tone și azotat = 420 tone (contract de transport, clauza de transport, mijloacele de transport utilizate, modul de încărcare/descărcare a mărfii etc.), precum și modalitatea de depozitare a acestor produse; astfel starea de fapt constatată de organele fiscale (atât din cadrul AJFP Arad, cât și din cadrul AJFP Dolj) nu a putut fi infirmată de către petentă, aceasta neputând demonstra că marfa achiziționată a existat în patrimoniul societății, că operațiunea de achiziție este reală și că bunurile au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, situație în care petenta și-ar fi putut exercita, în mod legal, dreptul de deducere a TVA în sumă de lei aferentă achiziției a 1200 tone uree și respectiv 420 tone azotat.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-AR nr. .../01.04.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma de ... lei reprezentând TVA , în baza prevederilor art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 450/2013 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“*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;”.

Referitor la dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere în sumă totală de ... lei aferente TVA stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentului prin Decizia de impunere F-AR nr. .../01.04.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală se reține că stabilirea de dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de 601.920 lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 6, art. 49, art. 65, art. 94, art. 206, art. 213 O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 6.1 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea NM de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. 48700/18.09.2014, se

D E C I D E

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere F-AR nr. .../01.04.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- lei – taxa pe valoarea adăugată
- ... lei – majorări/dobânzi aferente TVA
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA
- prezenta decizie se comunică la:
- – Societate Profesională de Avocați cu Răspundere Limitată
- AJFP Arad

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.