



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală
de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.462/2012

privind soluționarea contestației formulate de
SC .X.SA cu sediul in .X. ,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906145/27.01.2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. prin adresa nr..X./25.01.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/27.01.2011, asupra contestației formulate de **SC .X.SA** cu sediul în localitatea .X., Str. X, nr.X, sector X, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J40/X/2001, având codul unic de înregistrare X.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-S.X. .X./30.11.2012, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-S.X. .X./30.11.2011 încheiat de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Sectorului X prin care s-au stabilit obligații fiscale în suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar din care :**
- **.X. lei – taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare**
- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și ramasă de plată ;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA .**

Contestația a fost depusa în termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, în raport de data comunicarii actelor administrative fiscale contestate, respectiv **21.12.2011**, potrivit datei inscrise de reprezentantul societatii pe confirmarea de primire anexata in copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestatiei prin FAN COURIER EXPRES, respectiv **03.01.2012**, conform formularului anexat plicului, aflat in original la dosarul cauzei.

Constatând ca sunt întrunite condițiile prevazute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC .X.SA**.

I. SC .X. SA solicita prin contestatia formulata, admiterea contestatiei si in consecinta anulara Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-S.X. .X./30.11.2011, pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de .X. lei si a accesoriilor aferente TVA in suma de .X. lei.

1.Cu privire la respingerea de la deducere a sumei de .X. lei reprezentand TVA, rezultata din factura fiscala nr..X./27.11.2008, societatea sustine ca aceasta factura a fost emisa in conformitate cu dispozitiile legale, respectiv art.155 pct.1 din Codul fiscal, contine toate elementele de identificare prevazute la pct.5 al aceluasi articol si a fost corect inregistrata in evidentele sale contabile.

De asemenea, societatea sustine ca aprecierile echipei de inspectie fiscala referitoare la obiectul achizitiei si la faptul ca serviciul respectiv nu a fost in beneficiul societatii, sunt pur subiective, bazate pe supozitii, iar pe de alta parte factura indeplineste conditiile legale referitoare la emitere si deducere.

Prin urmare, societatea solicita admiterea contestatiei si acceptarea la deducere a TVA in suma de .X. lei.

2. Referitor la constatarea organelor de inspectie fiscala ca s-a omis inregistrarea in evidentele contabile a mai multor facturi de stornare emise de SC .X. .X. .X. .X. OOD – Sucursala .X., societatea sustine ca aceasta este hazardata, nemotivata si netemeinica, intrucat furnizorul nu i-a comunicat nicio factura de stornare si ca a luat cunostinta de aceste facturi cu prilejul inspectiei fiscale aratand urmatoarele:

- pe de-o parte furnizoarea nu a facut dovada ca aceste facturi i-au fost comunicate, nu existau atasate raportului de inspectie fiscala aceste dovezi, desi potrivit Normei metodologice privind aplicarea art.138 din Codul fiscal – facturile de stornare se comunica si beneficiarului;

- pe de alta parte, furnizoarea nu avea interesul sa-i comunice aceste facturi intrucat urmare stornarii avea obligatia sa-i restituie anumite sume de bani, aceste facturi reprezentand probe extrem de importante;

- in cuprinsul facturilor sunt inscrise date contradictorii, respectiv, ele sunt emise la data de 28.02.2010 si 31.03.2010, dar comunicarea a fost facuta la data de 20.01.2010, prin fan courier, prin urmare, comunicarea s-a facut anterior emiterii.

Astfel, societatea sustine ca lipsa dovezilor de comunicare a facturilor de stornare este confirmata inclusiv de concluziile echipei de inspectie fiscala care s-a bazat, pentru confirmarea existentei comunicarii, numai pe declaratiile furnizoarei.

De asemenea, societatea sustine ca afirmatia organelor de inspectie fiscala din raportul de inspectie fiscala, ca raportarile la Departamentul Piata de Energie Electrica/Directia Monitorizare Piata, s-au facut tinandu-se seama de facturile de stornare, este complet gresita, intrucat:

- raportarile OPE se faceau zilnic si nu lunar,

- contractul a fost reziliat la data de 13.02.2010 data de la care nu s-a mai livrat energie electrica si implicit, nu s-au mai facut raportari,

- doua din facturile de stornare au fost emise dupa ce contractul a fost reziliat, deci dupa ce nu s-au mai facut raportari la OPE.

Astfel, societatea sustine ca din intreg contextul prezentat rezulta ca aceste facturi de stornare nu i-au fost comunicate.

3. Referitor la respingerea de la deducere a sumei de .X. lei reprezentand TVA, decurgand din factura fiscala nr..X./29.06.2010 emisa de furnizorul SC .X. SRL, pe motiv ca furnizorul s-a inregistrat ca platitor de TVA la data de 01.07.2010, societatea considera aceasta ca nelegala, din urmatoarele motive:

- in contractul incheiat cu furnizorul, acesta se identificat cu mentiunea platitor de TVA,

- factura emisa de furnizor contine rubrica de TVA si este completata in conformitate cu dispozitiile legale, respectiv art.155 din Codul fiscal,

- suma inscrisa in factura depaseste plafonul de .X. euro, moment de la care in virtutea normei imperative, furnizorul a dobandit calitatea de platitor de TVA,

- furnizorul a capatat calitatea de platitor de TVA in virtutea legii prin producerea faptului generator al taxei si nu ca urmare a inregistrarii la organele fiscale, aceasta reprezentand, in speta, o formalitate.

Societatea considera nelegala masura dispusa de organul de inspectie fiscala in conditiile in care a efectuat plata integrala a sumei inscrisa in factura, iar potrivit motivelor aratate mai sus nu are obligatia de a verifica daca furnizorul este inregistrat ca platitor de TVA si invoca in sustinerea cauzei si prevederile art.134 si art.134¹ din Codul fiscal.

4. Referitor la respingerea de la deducere a TVA in cuantum de .X. lei rezultata din factura nr.X/22.09.2010 emisa de furnizorul SC X SRL, pe motiv ca furnizorul nu este inregistrat, de la data infiintarii, 30.08.2006, ca platitor de TVA, societatea sustine ca fata de dispozitiile legale in vigoare, respectiv art.153 pct.(8) din Codul fiscal, care prevad ca daca persoana obligata la plata TVA, ca urmare a producerii faptului generator de taxa nu se inregistreaza la organele fiscale competente in termenul legal, acestea au obligatia sa inregistreze, din oficiu, platitorul de TVA.

Societatea sustine ca furnizorul trebuia sa se inregistreze ca platitor de TVA inca din anul 2007, lucru care nu s-a intamplat, insa in mod ciudat organele de inspectie fiscala inteleg sa o sanctioneze pentru o culpa conjugata a furnizorului si organului fiscal competent.

Fata de cele sustinute societatea solicita admiterea contestatiei si pe cale de consecinta, emiterea unei alte decizii care sa corespunda realitatii.

II. Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr.F- SX .X./30.11.2011, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr.F-S.X. .X./30.11.2011, inspectia fiscala a fost efectuata pentru perioada 01.10.2007 – 30.09.2011 ca urmare a depunerii de catre societate a decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr..X./03.10.2011 in suma de .X. lei, aferent lunii septembrie 2011.

Urmare verificarii efectuate echipa de inspectie fiscala a stabilit pentru perioada verificata TVA deductibila in suma de .X. lei fata de TVA deductibila conform evidentei contabile a societatii in suma de .X. lei, cu .X. lei mai putin.

Aceasta diferenta se datoreaza neinregistrarii in evidentele contabile a unor facturi de la furnizori sau inregistrarea unor facturi fara justificarea realitatii obiectului achizitiei sau facturi fiscale de la persoane neimpozabile la momentul emiterii de facturi.

Urmare verificarii efectuate s-au constatat urmatoarele:

1. In luna noiembrie 2008 s-a constatat inregistrarea in evidenta contabila a facturii fiscale nr..X./27.11.2008 emisa de furnizorul SC X SRL in valoare de .X. lei si TVA deductibila in suma de .X. lei.

Echipa de inspectie fiscala nu a acordat societatii drept de deducere a TVA intrucat aceasta nu a justificat obiectul si realitatea achizitiei efectuate.

Astfel, conform mentiunilor din factura de mai sus, la rubrica denumirea produselor/serviciilor aceasta avea inscrisa „*Avans conform contract*”.

Organele de inspectie fiscala au luat reprezentantilor societatii nota explicativa nr..X./17.11.2011 prin care au solicitat acestora contractul incheiat cu furnizorul mai sus mentionat, precum si explicatii cu privire la obiectul achizitiei efectuate.

Societatea a precizat organelor de inspectie fiscala ca a incheiat cu SC X SRL un contract de prestari servicii pentru ca aceasta sa gaseasca furnizori de energie electrica, insa nu s-a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala contractul incheiat motivat de faptul ca in urma mutarii sediului social unele documente s-au deteriorat.

Avand in vedere ca societatea nu a putut justifica obiectul achizitiei si nici nu a prezentat contractul incheiat cu furnizorul care s-a aduca elemente suplimentare pentru clarificarea situatiei de fapt, echipa de inspectie fiscala a considerat ca bunul sau serviciul respectiv nu este in beneficiul societatii si a respins la deducere suma de .X. lei reprezentand TVA aferenta facturii fiscale nr..X./27.11.2008 emisa de furnizorul SC X SRL, in baza art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

2. In lunile decembrie 2009, februarie 2010 si martie 2010 organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a inregistrat in evidenta contabila facturile de stornare emise de furnizorul SC .X. .X. .X. .X. OOD - Sucursala .X..

Prin adresa inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector X inregistrata sub nr..X./04.10.2011 organele de inspectie fiscala au solicitat efectuarea unui control incrucisat pentru verificarea facturilor emise de furnizorul de energie electrica SC .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X. catre SC .X.SRL.

In urma controlului incrucisat efectuat s-a incheiat procesul verbal nr. .X./26.10.2011 transmis catre Administratia Finantelor Publice Sector X-Activitatea de Inspectie Fiscala cu adresa nr. .X./28.10.2011 din care a rezultat ca tranzactiile comerciale s-au derulat in baza Contractului de

vanzare-cumparare a energiei electrice nr.X/16.11.2009 incheiat intre SC .X. SA si SC .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X..

In perioada 20.11.2009-31.12.2009 furnizorul SC .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X. a facturat catre SC .X. SA cantitatea totala de X Mwh in valoare totala de .X. lei, din care valoare fara TVA in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, dupa cum urmeaza :

- factura .X. Sb-I nr..X./20.11.2009 pentru cantitatea de .X. Mwh la pretul de X lei, cu o valoare de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, pentru perioada 01.12.2009-31.12.2009;

- factura .X. Sb-I nr..X./20.12.2009 pentru cantitatea de .X. Mwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, pentru perioada 01.01.2010-31.01.2010;

- factura .X. Sb-I nr..X./31.12.2009 de stornare pentru cantitatea de - .X. Mwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de -.X. lei si TVA in suma de .X. lei, pentru perioada 01.01.2010-31.01.2010.

In perioada 01.01.2010-31.12.2010 furnizorul SC .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X. a facturat catre SC .X.SA cantitatea totala de .X. Mwh in valoare totala de .X. lei, din care valoare fara TVA in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, dupa cum urmeaza:

- factura .X. Sb-I nr..X./20.01.2010 pentru cantitatea de .X. Mwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, pentru perioada 01.02.2010-28.02.2010;

- factura .X. Sb-I nr..X./29.01.2010 de stornare pentru cantitatea de.X. Mwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de -.X. lei si TVA in suma de - .X. lei, pentru perioada 01.02.2010-28.02.2010, reprezentand stornarea facturii nr. .X./20.01.2010;

- factura .X. Sb-I nr.X/01.02.2010 pentru cantitatea de .X. Mwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, pentru perioada 01.02.2010-28.02.2010;

- factura .X. Sb-I nr. X/28.02.2010 de stornare pentru cantitatea de -X Mwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de -X lei si TVA in suma de - X lei, pentru perioada 01.02.2010 -28.02.2010, reprezentand stornare 50% din factura nr.X/01.02.2010;

- factura .X. Sb-I nr.X/31.03.2010 de stornare pentru cantitatea de - X Mwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de -X lei si TVA in suma de -X lei, pentru perioada 01.02.2010 -28.02.2010, reprezentand stornarea facturii nr..X./01.02.2010.

Prin procesul verbal incheiat de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice Sector X se face precizarea ca SC .X.SA a instiintat furnizorul .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X. prin notificarea nr.X/23.12.2009 ca pentru luna ianuarie 2010 va achizitiona doar 50% din

cantitatea contractata, iar prin notificarea nr.X/29.01.2010 faptul ca, pentru luna februarie 2010 va lua si notifica din contractul incheiat cantitatea de 125 MWb, notificari in baza carora furnizorul a emis facturile de stornare.

Totodata din procesul verbal incheiat de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice Sector X a rezultat faptul ca in luna februarie 2010, prin adresa nr.X/04.02.2010 furnizorul SC .X. .X. .X. .X. OOD - Sucursala .X. transmite catre SC .X.SA notificarea de reziliere a contractului nr. X/16.11.2009 datorita neacceptarii totale a cantitatii de energie electrica ce urma a fi livrata, dovedita a fi din vina cumparatorului.

Din verificarile efectuate asupra evidentelor contabile echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca SC .X. SA nu a inregistrat in jurnalele de cumparari, balantele de verificare facturile de stornare emise de furnizorul SC .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X., dupa cum urmeaza :

- factura .X. Sb-I nr..X./31.12.2009 de stornare pentru cantitatea de - .X. Mwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de **-.X. lei** si TVA in suma de **-.X. lei**, pentru perioada 01.01.2010-31.01.2010;

- factura .X. Sb-I nr.X/28.02.2010 de stornare pentru cantitatea de -XMwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de **-X lei** si TVA in suma de **-Xlei**, pentru perioada 01.02.2010 - 08.02.2010, reprezentand stornare 50% din factura nr..X./01.02.2010;

- factura .X. Sb-I nr..X./31.03.2010 de stornare pentru cantitatea de - X Mwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de **-X lei** si TVA in suma de **-X lei**, pentru perioada 01.02.2010 -28.02.2010, reprezentand stornarea facturii nr..X./01.02.2010.

In timpul controlului s-a luat nota explicativa nr..X./22.11.2011 cu privire la motivele pentru care societatea nu a inregistrat in evidentele contabile facturile de stornare mai sus mentionate.

Prin raspunsul la nota explicativa societatea face precizari cu privire la dificultatile intampinate in privinta derularii contractului de vanzare - cumparare de energie electrica incheiat cu furnizorul SC .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X., in sensul ca nu s-a putut achizitiona intreaga cantitate contractata, societatea avand la randul sau dificultati cu clientul SC .X. SRL.

Societatea a mai motivat ca a efectuat plati pentru jumatatile de cantitati de energie electrica achizitionate in fapt, iar furnizorul SC .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X. a intocmit facturile de stornare fara a restitui contravaloarea energiei platite de SC .X.SA.

Societatea mentioneaza ca a luat la cunostiinta de existenta facturilor de stornare a achizitiei de energie electrica de la echipa de inspectie fiscala, fara ca aceste facturi sa fie transmise si la SC .X. SA neexistand nici o confirmare scrisa din partea societatii emitente care sa certifice transmiterea facturilor.

S-a mai constatat faptul ca in conformitate cu reglementarile A.N.R.E. privind piata de energie societatea a efectuat raportari lunare privind tranzactiile cu energie, in baza licentei de furnizare de energie electrica nr. X/30.09.2004.

Din analiza raportarilor lunare transmise de societate la Departamentul Piata de Energie Electrica/Directia Monitorizare Piata, in perioada supusa inspectiei fiscale, a rezultat faptul ca societatea a raportat stocul de energie electrica rezultat ca urmare a influentarii cu cantitatile de energie stornate in urma facturilor provenite de la furnizorul SC .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X., respectiv s-a tinut seama de facturile de stornare urmatoare:

- factura .X. Sb-I nr..X./31.12.2009 de stornare pentru cantitatea de -.X. Mwh la pretul de .X. lei, cu o valoare de -.X. lei si TVA in suma de -.X. lei, pentru perioada 01.01.2010-31.01.2010 ;

- factura .X. Sb-I nr.X/28.02.2010 de stornare pentru cantitatea de -X Mwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de -X lei si TVA in suma de -X lei, pentru perioada 01.02.2010-28.02.2010, reprezentand stornare 50% din factura nr.X/01.02.2010;

- factura .X. Sb- nr.X/31.03.2010 de stornare pentru cantitatea de - X Mwh la pretul de .X. lei, cu o valoare de - Xlei si TVA in suma de - X lei, pentru perioada 01.02.2010 - 28.02.2010, reprezentand stornarea facturii nr.X/01.02.2010.

Ca urmare a celor constatate, echipa de inspectie fiscala a procedat la recalcularea TVA pentru perioada supusa inspectiei fiscale, tinand cont de facturile de stornare de mai sus in valoare totala de -.X. lei si TVA deductibila in suma de - .X. lei, in baza prevederilor art.138 lit. a) si art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 20(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

3. In luna iunie 2010 s-a constatat ca societatea a inregistrat factura fiscala nr..X./29.06.2010 emisa de furnizorul SC .X.SRL, constand in achizitionarea de servicii de consultanta in valoare de .X. lei si TVA in suma de .X. lei.

Conform bazei de date ANAF, precum si din informatiile publice din site-ul MFP, s-a constatat ca furnizorul SC .X.SRL este platitor de TVA de la data 01.07.2010, iar la data intocmirii facturii fiscale nu era platitor de TVA.

Intrucat societatea a dedus TVA de pe o factura emisa de o persoana neimpozabila, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei, in temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) si

art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

4. In luna septembrie 2010 s-a constatat ca societatea a inregistrat factura fiscala nr..X./22.09.2010 emisa de furnizorul SC X SRL, reprezentand servicii de consultanta si management in valoare de .X. lei si TVA deductibila in suma de .X. lei.

Conform bazei de date ANAF, precum si din informatiile publice din site-ul MFP, s-a constatat ca furnizorul SC X SRL nu este platitor de TVA de la data infiintarii, 30.08.2006.

Intrucat societatea a dedus TVA de pe o factura emisa de o persoana neimpozabila, organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA in suma de .X. lei, aferenta facturii fiscale nr..X./22.09.2010 emisa de furnizorul SC X SRL, in temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) si art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

1. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru TVA aferenta facturii fiscale nr..X./27.11.2008 emisa de furnizorul SC X SRL in valoare de .X. lei reprezentand „Avans conform contract” in conditiile in care societatea nu a prezentat contractul in baza caruia a fost emisa si nici alte documente din care sa rezulte ca TVA pentru care si-a exercitat dreptul de deducere este aferenta unui bun livrat sau care urma sa-i fie livrat, respectiv unui serviciu care i-a fost prestat sau care urma sa-i fie prestat in beneficiul sau.

În fapt, in luna noiembrie 2008 societatea a inregistrat in evidenta contabila factura fiscala nr..X./27.11.2008 emisa de furnizorul SC X SRL in valoare de .X. lei si a dedus TVA aferenta in suma de **.X. lei.**

Intrucat societatea nu a putut justifica obiectul achizitiei si nici nu a prezentat contractul incheiat cu furnizorul care s-a aduca elemente suplimentare pentru clarificarea situatiei de fapt, echipa de inspectie fiscala a considerat ca bunul sau serviciul respectiv nu a fost livrat, respectiv

serviciul nu i-a fost prestat in beneficiul societatii si prin urmare nu a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de **.X. lei** aferenta acestei facturi in baza art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca aprecierile echipei de inspectie fiscala referitoare la obiectul achizitiei si la faptul ca serviciul respectiv nu a fost in beneficiul societatii, sunt pur subiective, bazate pe supozitii, iar pe de alta parte factura indeplineste conditiile legale referitoare la emitere si deducere.

În drept, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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**, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5);”*

La pct. 46 alin.(1) din HG nr.44/2004 – Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevad urmatoarele :

*“ 46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente **în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii**, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar taxa datorată sau achitată să fie aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul, justificarea achizitiei de bunuri sau prestarea serviciilor în beneficiul sau revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunul sau pentru care s-a prestat serviciul.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca in luna noiembrie 2008 societatea a dedus TVA in suma de **.X. lei** aferenta facturii fiscale nr..**X./27.11.2008** emisa de furnizorul SC X SRL in valoare de .X. lei reprezentand „*Avans conform contract*”.

Prin nota explicativa data de reprezentantii societatii la solicitarea organelor de inspectie fiscala s-a precizat ca s-a incheiat cu SC X

SRL un contract de prestari servicii pentru ca aceasta sa gaseasca furnizori de energie electrica, insa nu s-a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala contractul incheiat motivat de faptul ca in urma mutarii sediului social unele documente s-au deteriorat.

Potrivit art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare,

“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform [art. 141](#) alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă”,

iar potrivit prevederilor pct.69 alin.(4) din HG nr.44/2004 – Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **“(4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.”**

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, se retine ca societatea nu a inregistrat in evidenta contabila pana la finalizarea inspectiei fiscale o astfel de factura de regularizare a platilor in avans emisa de SC X SRL care sa justifice bunul livrat sau serviciul prestat si deducerea TVA in suma de .X. lei conform facturii fiscale de avans nr..**X./27.11.2008** si nu a prezentat o astfel de factura nici organelor de solutionare a contestatiei.

Mai mult, se retine ca pe site-ul public ANAF, SC X SRL figureaza ca dizolvata cu lichidare (radiere) din data de 27.10.2010.

Prin urmare, intrucat aceasta nu a justificat obiectul si realitatea achizitiei efectuate, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala

nu au acordat societatii contestatoare drept de deducere pentru TVA in suma de **.X. lei**.

Sustinerea societatii ca aprecierile echipei de inspectie fiscala referitoare la obiectul achizitiei si la faptul ca serviciul respectiv nu a fost in beneficiul societatii, sunt pur subiective, bazate pe supozitii, iar pe de alta parte factura indeplineste conditiile legale referitoare la emitere si deducere, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA nu e suficienta detinerea unei facturi emisa potrivit legii ci trebuie ca taxa datorata sau achitata sa fie aferenta bunurilor care i-au fost sau urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, aspect pe care contestatoarea nu il justifica nici organelor de inspectie fiscala si nici organelor de solutionare a contestatiei, in conditiile in care in conformitate cu prevederile art.65 alin(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza ca:

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

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate, documentele existente la dosarul cauzei in baza art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia,

« Contestația poate fi respinsă ca:

“ a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

se va respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de SC SRL pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** aferenta facturii fiscale de avans nr..**X./27.11.2008** emisa de furnizorul X SRL pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat SC X SA drept de deducere.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă in mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat TVA deductibila si baza impozabila in suma de .X. lei, reprezentand contravaloare energie electrica aferenta unui numar de trei facturi fiscale de stornare emise de

furnizorul SC .X. .X. .X. .X. OOD - Sucursala .X., in conditiile in care acestea nu au fost inregistrate de SC .X.SA in calitate de beneficiar.

In fapt, in lunile decembrie 2009, februarie 2010 si martie 2010 societatea nu a inregistrat in evidenta contabila pe aceste luni facturile de stornare emise de furnizorul SC .X. .X. .X. .X. OOD - Sucursala .X., astfel:

- factura .X. Sb-I nr..X./31.12.2009 de stornare pentru cantitatea de -.X. Mwh la pretul de .X. lei, cu o valoare de -.X. lei si TVA in suma de -.X. lei, pentru perioada 01.01.2010-31.01.2010 ;

- factura .X. Sb-I nr..X./28.02.2010 de stornare pentru cantitatea de - X Mwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de -X lei si TVA in suma de -X lei, pentru perioada 01.02.2010-28.02.2010, reprezentand stornare 50% din factura nr.X/01.02.2010;

- factura .X. Sb-1 nr..X./31.03.2010 de stornare pentru cantitatea de - .X. Mwh la pretul de .X. lei, cu o valoare de -.X. lei si TVA in suma de -.X. lei, pentru perioada 01.02.2010 - 28.02.2010, reprezentand stornarea facturii nr..X./01.02.2010.

Organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea TVA pentru perioada supusa inspectiei fiscale, tinand cont de facturile de stornare de mai sus in valoare totala de - .X. lei si TVA deductibila in suma de - .X. lei, in baza prevederilor art.138 lit.a) si art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 20(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca nu putea inregistra in evidenta contabila facturi pe care nu le detinea si ca a luat la cunostinta de existenta acestor facturi abia cu ocazia efectuarii controlului, iar furnizoarea nu a facut dovada comunicarii, aspect care rezulta din concluziile echipei de inspectie fiscala care s-a bazat, numai pe declaratiile furnizoarei.

In drept, potrivit art.138 alin.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

” ART. 138

Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor”.

Cu privire la aplicarea acestui articol din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la pct.20 din HG

nr.44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, se prevad urmatoarele:

“20. (1) În situațiile prevăzute la [art. 138](#) din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la [art. 138](#) din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

*(2) **Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor [art. 148 lit. b\)](#) și [art. 149 alin. \(4\) lit. e\) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la \[art. 138 lit. a\\) - c\\) și e\\) din Codul fiscal.\]\(#\) Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare.](#)***

La art.156 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

“ Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”

Potrivit acestor prevederi legale se retine ca persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

Atat furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii cat si beneficiarii acestora au obligatia sa-și ajusteze baza impozabilă a taxei dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la [art. 138](#) din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile.

În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz,

fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca între SC .X. SA în calitate de cumparator și SC .X. – .X. .X. .X. OOD BULGARIA Sucursala .X. în calitate de vânzător s-a încheiat Contractul de vânzare – cumpărare a energiei electrice nr.0X/16.11.2009, contractul fiind încheiat pentru perioada 01.12.2009 – 31.12.2010.

Prin contract s-a prevăzut ca pentru perioada 01.12.2009 – 31.12.2010 cantitatea de energie tranzacționată este de .X. Mwh, la o putere orară contractată de 100 Mw.

Prin actul adițional nr.X/26.11.2009 s-a majorat cantitatea de energie electrică tranzacționată pe perioada 01.01.2010 – 31.12.2010 de la .X. Mwh, la o putere orară contractată de 100 Mw, la .X. Mwh, la o putere orară contractată de 250 Mw.

În perioada 20.11.2009-31.12.2009 furnizorul SC .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X. a facturat către SC .X. SA cantitatea totală de X Mwh în valoare totală de .X. lei, din care valoare fără TVA în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, astfel:

- factura .X. Sb-I nr..**X./20.11.2009** cu o valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, pentru perioada 01.12.2009-31.12.2009;

- factura .X. Sb-I nr..**X./20.12.2009** cu o valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, pentru perioada 01.01.2010-31.01.2010;

- factura .X. Sb-I nr..**X./31.12.2009 de stornare** cu o valoare de -.X. lei și TVA în sumă de - .X. lei, pentru perioada 01.01.2010-31.01.2010.

Pentru cantitățile de energie electrică facturate în lunile noiembrie - decembrie 2009 SC .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X. a încasat prin virament bancar suma de .X. lei.

În perioada 01.01.2010-31.12.2010 furnizorul SC .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X. a facturat către SC .X. SA cantitatea totală de .X. Mwh în valoare totală de .X. lei, din care valoare fără TVA în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, după cum urmează:

- factura .X. Sb-I nr..**X./20.01.2010** cu o valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, pentru perioada 01.02.2010-28.02.2010;

- factura .X. Sb-I nr..**X./29.01.2010 de stornare**, cu o valoare de -.X. lei și TVA în sumă de -.X. lei, reprezentând stornarea facturii nr..**X./20.01.2010**;

- factura .X. Sb-I nr..**X./01.02.2010** cu o valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, pentru perioada 01.02.2010-28.02.2010;

- factura .X. Sb-I nr..**X./28.02.2010 de stornare** cu o valoare de -.X. lei și TVA în sumă de - .X. lei, pentru perioada 01.02.2010 -28.02.2010, reprezentând stornare 50% din factura nr. .X./01.02.2010;

- factura .X. Sb-I nr..**X./31.03.2010 de stornare** cu o valoare de -.X. lei si TVA in suma de **-.X. lei**, pentru perioada 01.02.2010 -28.02.2010, reprezentand stornare partiala a facturii nr..**X./01.02.2010**.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au solicitat informatii de la Compartimentul de schimb international de informatii privind livrarile, prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national de SC .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X., iar din lista neconcordanțelor, transmisa in format electronic, a rezultat faptul ca:

- in **semestrul II 2009**, conform Declaratiei 394 inregistrata la AFP sector X sub nr..**X./25.01.2010**, SC .X. – .X. .X. .X. OOD BULGARIA Sucursala .X. a declarat TVA colectata aferenta facturilor emise catre SC .X.SA in suma de **.X. lei**, iar SC .X.SA a declarat TVA deductibila in suma de **.X. lei**, rezultand o diferenta in suma de **.X. lei**.

- in **semestru I 2010** conform Declaratiei 394 inregistrata la AFP sector X sub nr..**X./26.07.2010**, SC .X. – .X. .X. .X. OOD BULGARIA Sucursala .X. a declarat TVA colectata aferenta facturilor emise catre SC .X.SA in suma de **.X. lei**, iar SC .X.SA a declarat TVA deductibila in suma de **.X. lei**, rezultand o diferenta in suma de **.X. lei**.

Din constatările organelor de inspectie fiscala care au incheiat Procesul-verbal nr..**X./26.10.2011** la SC .X. – .X. .X. .X. OOD BULGARIA Sucursala .X. se retine ca energia electrica facturata de SC .X. – .X. .X. .X. OOD BULGARIA Sucursala .X. catre SC .X. SA corespunde cu cea inregistrata in evidenta contabila, fiscala, in declaratiile prevazute de lege si in raportarile efectuate, din punct de vedere cantitativ, la ANRE.

De asemenea, din constatările organelor de inspectie fiscala care au efectuat verificarea la SC .X. SA se retine ca din analiza raportarilor lunare transmise de societate la Departamentul Piata de Energie Electrica/Directia Monitorizare Piata, in perioada supusa inspectiei fiscale, a rezultat faptul ca societatea a raportat stocul de energie electrica rezultat ca urmare a influentarii cu cantitatile de energie stornate in urma facturilor provenite de la furnizorul SC .X. .X. .X. .X. OOD-Sucursala .X., respectiv s-a tinut seama de facturile de stornare nr..**X./31.12.2009**, nr..**X./28.02.2010** si nr..**X./31.03.2010**.

Prin urmare, se retine ca fata de energia electrica livrata si facturata in semestrul II 2009 si semestrul I 2010 de SC .X. – .X. .X. .X. OOD BULGARIA Sucursala .X., SC .X. SA a inregistrat o cantitate suplimentara fata de cea livrata efectiv in valoare de .X. lei in luna decembrie 2009, in valoare de .X. lei in luna februarie 2010 si in valoare de .X. lei in luna martie 2010 pentru care a dedus suplimentar TVA in suma de .X. lei, .X. lei si .X. lei.

Potrivit prevederilor art.146 alin.(1) alin.a) in Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza ca:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana

impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, **afertă 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](#);**”

persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata numai pentru **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.**

Or, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca energia electrica in valoare de .X. lei pentru care SC .X.SA a dedus TVA in suma de .X. lei a fost sau urmeaza a-i mai fi livrata de SC .X. –.X. .X. .X. OOD BULGARIA – Sucursala .X..

Societatea sustine ca afirmatia organelor de inspectie fiscala din raportul de inspectie fiscala, ca raportarile la Departamentul Piata de Energie Electrica/Directia Monitorizare Piata, s-au facut tinandu-se seama de facturile de stornare, este complet gresita, intrucat:

- raportarile OPE se faceau zilnic si nu lunar,
- contractul a fost reziliat la data de 13.02.2010 data de la care nu s-au mai livrat energie electrica si implicit, nu s-au mai facut raportari,
- doua din facturile de stornare au fost emise dupa ce contractul a fost reziliat, deci dupa ce nu s-au mai facut raportari la OPE.

Aceste sustineri ale societatii nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a cauzei intrucat din Situatiile privind “*Tranzactii angro pe piata concurentiala cu energie electrica*” intocmite pentru perioada aprilie 2009-mai 2010, anexate in copie la dosarul contestatiei, se retine ca perioada pentru care acestea se intocmeau era luna si nu ziua asa cum sustine aceasta si reprezinta raportari pe care societatea le transmitea la Departamentul Piata de Energie Electrica/Directia Monitorizare Piata.

Referitor la afirmatia societatii ca furnizorul a emis facturi de stornare in data de 28.02.2010 si respectiv 31.03.2010 desi contractul s-a reziliat in data de 13.02.1010, se retine ca:

- factura .X. Sb-I nr..X./28.02.2010 de stornare s-a emis pentru cantitatea de - .X. Mwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de -.X. lei si TVA in suma de - .X. lei, pentru perioada 01.02.2010-28.02.2010 si reprezinta stornarea a 50% din factura nr..X./01.02.2010. Astfel, desi s-a emis dupa data rezilierii contractului, obiectul acestei facturi priveste o livrare de energie electrica efectuata intr-o perioada anterioara datei de reziliere a contractului, respectiv 01.02.2010;

- factura .X. Sb-I nr..X./31.03.2010 de stornare pentru cantitatea de - .X. Mwh, la pretul de .X. lei, cu o valoare de -.X. lei si TVA in suma de -.X.

lei, pentru perioada 01.02.2010-28.02.2010, reprezinta stornarea partiala a facturii nr..X./01.02.2010. Astfel, desi s-a emis dupa data rezilierii contractului, obiectul acestei facturi priveste o livrare de energie electrica efectuata intr-o perioada anterioara datei de reziliere a contractului, respectiv 01.02.2010.

Avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala, cele retinute, prevederile legale invocate, documentele existente la dosarul cauzei in baza art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

“ *a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”,

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SA pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** aferenta facturilor fiscale de stornare nr..X./31.12.2009, nr..X./28.02.2010 si nr..X./31.03.2010 emise de SC .X. – .X. .X. .X. OOD BULGARIA – Sucursala .X. catre SC X SA pentru care organele de inspectie fiscala au ajustat baza de impunere si au diminuat taxa pe valoarea adaugata dedusa initial de societatea contestatoare.

3. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei si in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru TVA aferenta facturii fiscale nr..X./29.06.2010 emisa de furnizorul SC .X. SRL in valoare de .X. lei si pentru TVA aferenta facturii fiscale nr..X./22.09.2010 emisa de furnizorul SC X SRL in valoare de .X. lei, in conditiile in care la data emiterii acestor facturi fiscale furnizorii nu erau inregistrati ca platitori de TVA, iar argumentele aduse de contestatara nu sunt de natura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala..

In fapt, in luna iunie 2010 societatea a inregistrat factura fiscala nr..X./29.06.2010 emisa de furnizorul SC .X.SRL, constand in achizitionarea de servicii de consultanta in valoare de .X. lei pentru care a dedus TVA in suma de .X. lei.

De asemenea, in luna septembrie 2010 societatea a inregistrat TVA deductibila in suma de .X. lei in baza facturii fiscale nr..X./22.09.2010 emisa de furnizorul SC X SRL, reprezentand servicii de consultanta si management in valoare de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data intocmirii facturii fiscale nr.3, respectiv 29.06.2010 SC .X. SRL nu era platitoare de TVA aceasta inregistrandu-se ca platitoare de TVA la data 01.07.2010.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca, potrivit bazei de date ANAF, precum si din informatiile publice din site-ul Ministerului Finantelor Publice, furnizorul SC X SRL care a emis factura fiscala nr..X./22.09.2010 in valoare de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, nu este platitor de TVA de la data infiintarii, respectiv 30.08.2006.

Ca urmare a celor constatate organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei si in suma de .X. lei, intrucat aceasta a dedus TVA de pe facturi emise de persoane neimpozabile, contrar prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) si art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare

Societatea considera nelegala masura dispusa de organul de inspectie fiscala in conditiile in care factura fiscala nr..X./29.06.2010 emisa de SC .X. SRL depaseste plafonul de .X. euro, moment de la care in virtutea normei imperative, furnizorul a dobandit calitatea de platitor de TVA in virtutea legii, prin producerea faptului generator al taxei, si a efectuat plata integrala a sumei inscrisa in factura.

Cu privire la factura fiscala nr..X./22.09.2010 emisa de furnizorul SC X SRL, societatea recunoaste ca furnizorul trebuia sa se inregistreze ca platitor de TVA inca din anul 2007, dar considera ca nu poate fi sanctionata pentru o culpa ce apartine furnizorului si organului fiscal competent.

În drept, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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](#).”*

Potrivit art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care emite factura;[...]"

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar taxa datorată sau achitată să fie aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, justificarea achiziției de bunuri sau prestarea serviciilor în beneficiul său revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunul sau pentru care s-a prestat serviciul.

Totodată, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate, beneficiarul acestora trebuie să dețină o factură emisă **de către o persoană impozabilă, factură care să conțină obligatoriu informațiile prevăzute de art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

Per a contrario, dacă factura fiscală este emisă de o persoană neimpozabilă din punct de vedere al TVA și care nu conține codul de înregistrare în scopuri de TVA, beneficiarul bunurilor sau serviciilor facturate nu-și poate exercita dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în luna iunie 2010 SC X SA și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de .X. lei în baza facturii fiscale nr..X./29.06.2010 emisă de furnizorul SC .X. SRL persoană juridică neînregistrată la acea dată la organele fiscale teritoriale, ca platitoare de TVA.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus și situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că societatea contestată nu își poate exercita dreptul de deducere pentru TVA în suma de .X. lei înscrisă în mod eronat de SC .X. SRL pe factura fiscală nr..X./29.06.2010 emisă către SC X SA.

Sustinerea SC X SA ca în virtutea normei imperative, furnizorul a dobândit calitatea de platitor de TVA prin producerea faptului generator al taxei, în condițiile în care factura depășește plafonul de .X. euro și a efectuat plata integrală a sumei de .X. lei înscrisă în factura fiscală nr..X./29.06.2010

catre furnizorul SC .X.SRL, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere prevederile art.152 alin.(1) coroborate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

“(1) *Persoana impozabilă stabilită în România conform [art. 125¹](#) alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de .X. euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la [art. 126](#) alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform [art. 143](#) alin. (2) lit. b).*

[...]

*(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, **trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform [art. 153](#), în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform [art. 153](#). Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform [art. 153](#).***

Astfel, se retine ca potrivit prevederilor legale citate mai sus, in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale, data atingerii sau depășirii plafonului de .X. euro se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depasit, iar persoana impozabila este obligata sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului, data de la care organele fiscale competente sunt indreptatite să stabilească obligații privind taxa. Pana la data înregistrării în scopuri de TVA, respectiv luna urmatoare celei in care a fost atins sau depasit plafonul, **se aplica regimul special de scutire.**

Chiar daca prin emiterea facturii nr. .X./29.06.2010 lei furnizorul SC .X. SRL a depasit plafonul de .X. euro prevazut de lege pentru aplicarea regimului special de scutire de TVA, aceasta este obligata la inregistrarea in scopuri de TVA si la plata acestui impozit indirect datorat la bugetul statului, doar incepand cu luna urmatoare, respectiv **iulie 2010**, data de la care,

pentru emitentul facturii, intervine și faptul generator și exigibilitatea TVA, potrivit art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care stipulează ca:

“Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei” .

Prin urmare, în condițiile în care furnizorul a înscris incorect TVA pe o factura fiscală emisă înainte de înregistrarea sa ca platitor de TVA la organele în drept, nu poate fi dedusă de beneficiarul operațiunii și cu atât mai mult nu se poate acorda drept de rambursare pentru o taxă pe valoarea adăugată care, conform [Codului fiscal](#), a fost facturată incorect.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauze se reține că în luna septembrie 2010 SC X SA și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de .X. lei în baza facturii nr..X./22.09.2010 emisă de furnizorul SC X SRL, persoana juridică neînregistrată la organele fiscale teritoriale ca platitoare de TVA.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus și situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că societatea contestată nu își poate exercita dreptul de deducere pentru TVA în suma de .X. lei înscrisă în mod eronat de SC X SRL pe factura emisă către SC X SA.

Sustinerea SC X SA că nu poate fi sancționată pentru o vină ce aparține furnizorului care i-a emis factura și organului fiscal competent, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât prevederile legale referitoare la exercitarea **de către beneficiarul** unor bunuri și servicii a dreptului de deducere a TVA înscrisă pe o factura sunt imperative, respectiv acesta **„trebuie să dețină o factura emisă de către o persoană impozabilă”**.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate, documentele existente la dosarul cauzei în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

“ a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”.

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SA pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** aferenta facturii fiscale nr...X. lei aferenta facturii fiscale nr..

4. Referitor la diferenta de TVA in suma de X lei si in suma de (-) X lei cauza supusa solutionarii este daca Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestor diferente în condițiile în care prin contestație, societatea nu aduce niciun fel de motivații.

În fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr.F-S.X. .X./30.11.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr.F-S.X. .X./30.11.2011, organele de inspectie fiscala au constatat erori la calculul soldurilor contului 4424 *TVA de rambursat*, conform balantelor de verificare incheiate la 31.12.2008 si 31.12.2009, in suma de X lei si respectiv (-) X lei.

Prin contestatia formulata, SC X SA desii contesta in totalitate obligatiile fiscale suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestata in suma de **.X. lei**, reprezentand:

- **.X. lei – taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare**
- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilita suplimentar si ramasa de plata ;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA,**

nu aduce niciun argument și nu prezintă în susținere documente referitoare la diferenta de TVA in suma de **X lei si in suma de (-) X lei**.

În drept, speței îi sunt incidente dispozițiile art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd :

“*Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :*

- c) *motivele de fapt si de drept ,*
- d) *dovezile pe care se întemeiază contestația ”,*

De asemenea, la pct. 2.5. din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Prevederile mai sus menționate trebuie coroborate cu cele ale 11.1. lit. b) din același act normativ, se stipulează :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării ”.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Se reține ca potrivit Raportului de inspectie fiscala nr.F-S.X. .X./30.11.2011 organele de inspectie fiscala au constatat erori la calculul soldurilor contului 4424 TVA de rambursat, conform balantelor de verificare

incheiate la 31.12.2008 si 31.12.2009, in suma de X lei si respectiv (-) X lei, diferente de care au tinut seama la recalcularea TVA si stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare stabilite prin Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-S.X. .X./30.11.2011, dar cu privire la care societatea nu aduce niciun argument de fapt sau de drept.

Avand in vedere cele retinute mai sus cu privire la diferenta de TVA in suma de X lei si in suma de (-) X lei, se va respinge ca nemotivata contestatia societatii formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-S.X. .X./30.11.2011, in baza art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de **.X. lei**, stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere contestată, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie in raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere, SC .X. S.A., datorează și suma de **.X. lei** cu titlu de majorări de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale", urmand a se respinge contestatia ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, precum si in baza prevederilor legale invocate si in temeiul art. 216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) si lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de **SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-S.X. .X./30.11.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. – Administrația Finanțelor Publice Sector X, pentru suma suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar din care :

- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare**
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată ;**
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,

X