

**DECIZIA nr... din ....2005**

**privind modul de soluționare a contestației formulată de SC..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr....**

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizat de Curtea de Apel Pitești-Secția Comercială și de Contencios Administrativ, asupra contestației formulată de ..., urmare a deciziei nr.../R/C pronunțată de Curtea de Apel Pitești-Secția comercială și de contencios administrativ în dosarul nr.../2005 devenită irevocabilă .

În fapt, prin Decizia din .02.2005 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de Regia Autonomă Județeană de Drumuri și Poduri Vâlcea la ...

Prin decizia nr.../R/C pronunțată de Curtea de Apel Pitești în dosarul nr. ../COM/2005 s-a dispus anularea Deciziei ../.2005 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea și soluționarea pe fond a contestației cu privire la taxa pe valoarea adăugată.

Contestația are ca obiect suma de ... lei (... lei RON) stabilită prin raportul de inspecție fiscală și prin decizia de impunere de către Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal reprezentând :

- .... lei (... lei RON) TVA ;
- ....lei (....lei RON ) dobânzi aferente TVA ;
- ... lei (....lei RON ) penalități aferente TVA .

Petenta a respectat termenul legal de 30 zile prevăzut de art.177 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată la data de 26.09.2005.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute la art.175 alin.(1) și art. 179, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată la 26.09.2005 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de ....

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:**

**A.** Societatea contestă Decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, motivând următoarele :

Petenta susține că organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea lunilor iulie și august 2004, în baza cererilor de rambursare, unde în urma verificării a fost stabilit un debit suplimentar .

Petenta arată că stabilirea TVA suplimentară este nelegală, întrucât inspectorii au invocat în mod greșit lipsa unor mențiuni din facturi, precum data și ora expedierii, semnătura și ștampila cumpărătorului, conținutul furnizorului și al cumpărătorului .

Petenta susține că potrivit art.29, pct.B, lit.b din Legea nr.345/2002 privind TVA, facturile în cauză cuprind elementele obligatorii prevăzute de normele legale .

Petenta arată că pentru facturile nr. ./2004, nr./2004 și nr./2004 emise după intrarea în vigoare a Codului fiscal, soluția organelor de control este greșită pentru argumente asemănătoare.

Petenta susține ca potrivit art.155, alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, factura fiscală trebuie să cuprindă în mod obligatoriu următoarele informații :

- seria și numărul facturii ;
- data emiterii facturii ;
- numele, adresa și codul de identificare fiscală a persoanei care emite factura
- numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, al beneficiarului de bunuri sau servicii ;
- denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate ;
- prețul unitar fără taxă pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cota sau scutire ;
- cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile : scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale .
- suma taxei de plată pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice .

Petenta susține că nici un articol de lege nu prevede obligativitatea completării facturii fiscale cu mențiunile arătate în raportul de inspecție fiscală, astfel că acordarea deducerii TVA în condițiile art.145, alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu este condiționată de existența acestora .

Petenta susține că inspectorii fiscali din cadrul DGFP Vâlcea au considerat în mod greșit că nu beneficiază de deducere a TVA .

Petenta susține că în mod eronat au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere.

**B.** Din decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală rezultă următoarele :

Din verificarea efectuată asupra modului de determinare a TVA s-a constatat că societatea a dedus TVA în perioada verificată, respectiv 01.12.2003-31.08.2004 de pe documente fiscale (facturi ) pe care nu erau toate datele prevăzute de formular, respectiv ora expedierii, semnatura și oțampila cumpărătorului, contul cumpărătorului și contul furnizorului, încalcându-se prevederile art.29, pct.B, lit.b din Legea nr.345/2002 republicată, și art.145, alin.8, lit.a din Legea nr.571/2003, coroborată cu HGR nr.831/1997 .

Organul de control precizează că agentul economic nu a prezentat exemplarul original al facturilor fiscale emise de SC X SRL, jud.Olt și emise de SC Y SRL Sibiu, întrucât acestea au fost ridicate de comisari din cadrul Garzii Financiare Vâlcea, conform procesului verbal .

Organul de control precizează că a fost încheiată de comisarii Garzii Financiare Vâlcea Nota de constatare și adresa Garzii Financiare Olt ca urmare a constatării unor fapte de natură penală .

Totodată Garda Financiară Vâlcea, în baza Notei de constatare a formulat sesizare penală împotriva administratorului SC Y SRL Sibiu în vederea începerii cercetărilor privind constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infrastructurii prevăzute de art.11, lit.b din Legea nr.87/1994 republicată .

Prin urmare organele de control au stabilit TVA suplimentară .

Pentru nevirarea în termen s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere .

**II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative pe perioada verificării, se rețin următoarele:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de .. lei ( ... lei RON ) reprezentând TVA de plată stabilită potrivit deciziei de impunere și accesoriile aferente acestora sunt legal datorate de ....

**În fapt**, în perioada 01.12.2003-31.08.2004 societatea s-a aprovizionat cu motorină în valoare totală de ... lei, facturi existente în copie la dosarul cauzei, de la firme din județul Olt și Sibiu, pentru care și-a dedus TVA în suma de ... lei .

Societatea a achiziționat aceste produse, în baza unor facturi fiscale necompletate cu toate datele prevăzute de formular respectiv : ora expedierii, semnatura și oțampila cumpărătorului, contul furnizorului și al cumpărătorului, nr. de înregistrare la ORC .

**În drept**, art. 24, alin.1, lit.a din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, operabil pâna la data de 31.12.2003, prevede :

" Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata orice persoana impozabila trebuie sa justifice suma taxei cu urmatoarele documente:

a) pentru deducerea prevazuta la art.22 alin.5 lit. a) cu facturile fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele sau, de catre persoane impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata ".

Art.62 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate de H.G.R.598/2002 precizeaza :

" Documentele legale prevazute la art.24 alin.1 lit.a din lege, în baza carora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adaugata sunt : exemplarul original al facturii fiscale sau, alte documente specifice aprobate prin H.G 831/1997, pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara oi contabila oi a normelor metodologice privind întocmirea oi utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza HG. 831/1997 [...]".

Art.29, pct.B, lit.b din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza :

" b) persoanele impozabile platitoare de taxa pe valoarea adaugata sunt obligate sa solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate oi sa verifice întocmirea corecta a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adaugata mai mare de 50 milioane lei sunt obligate sa solicite oi copia de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului/prestatorului.

Primirea oi înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevazute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum oi lipsa copiei de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului/prestatorului în cazul cumpararilor cu o valoare a taxei pe valoarea adaugata mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determina pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente; "

Art.145, alin.8, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, operabil de la data de 01.01.2004, precizeaza :

" Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din urmatoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, oi pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila, **cu factura fiscala**, care cuprinde informațiile prevazute la art. 155 alin. (8), oi este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. Beneficiarii serviciilor prevazute la art. 150 alin. (1) lit. b) oi art.151 alin.(1) lit.b),care sunt înregistrați ca platitori de taxa pe valoarea adaugata,justifica taxa dedusa,cu factura fiscala, întocmita potrivit art. 155 alin. (4); "

Din cele de mai sus, se reține ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, petenta avea obligația legala de a solicita furnizorului " documente justificative legal aprobate pentru toate bunurile oi serviciile achiziționate " precum oi de a " verifica întocmirea corecta a acestora " .

Prin pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitații nr.82/1991, aprobat prin Hotarârea Guvernului nr.704/1993 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara oi contabila oi a normelor metodologice privind întocmirea oi utilizarea acestora, se defineote noțiunea de document justificativ, respectiv :

" Potrivit art. 6 alin. (2) din lege, orice operațiune patrimoniala se consemneaza în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrarilor în contabilitate, dobîndind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative cuprind, de regula, urmatoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;
- b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;
- c) numărul și data întocmirii documentului;
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Înscrierea datelor în documentele justificative și în registrele contabile se face manual sau cu mijloace de prelucrare automată, astfel încât acestea să fie lizibile, nefiind admise ștersături, raze, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea."

Având în vedere aceste prevederi legale și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că facturile în cauză nu au toate datele cerute de formular, respectiv **semnatura și otampila cumparatorului, contul furnizorului și al cumparatorului, nr. de înmatriculare la registrul comerțului și în unele cazuri data și ora expedierii** (f./2004) .

Prin urmare, ținând cont de cele precizate mai sus și având în vedere că societatea contestatoare nu a respectat obligația legală de a verifica întocmirea corectă a documentelor justificative, în înțelesul prevederilor din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin HGR nr.704/1993 și HGR nr.831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi nu era deductibilă așa cum legal au constatat și organele de control prin raportul de inspecție fiscală ....

De asemenea, pentru operațiunile efectuate în anul 2003, cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei, petenta avea obligația să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de platitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului .

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia facturile în cauză cuprind elementele obligatorii prevăzute de art.29, pct.B, lit.b din Legea nr.345/2002 privind TVA, organele de soluționare apreciază că pentru a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi, petenta avea obligația " să verifice întocmirea corectă a acestora ", deci acestea trebuiau să conțină toate elementele documentelor justificative enumerate prin Regulamentul privind aplicarea Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin HGR nr.704/1993 .

Referitor la cele două firme furnizoare de combustibil, din documentele existente în copii la dosarul cauzei, se rețin următoarele :

Prin adresa nr./2004, Oficiul Registrului Comerțului precizează că SC X SRL figurează cu **sediul expirat**, aceasta nemaiavănd sediul social în localitatea..., județul Olt .

Prin adresa nr./2004 depusă la AFP Olt de administratorul SC X SRL, acesta aduce la cunoștință că " nu mai are sediul în com..., Jud Olt, ca urmare a expirării termenului contractului de Comodat încheiat cu numitul ..., " urmând ca după găsirea unui nou sediu să comunice adresa acestuia .

Din adresa nr./OT/2004 anexată la dosarul cauzei, înregistrată la Garda Financiară-Secția Vâlcea sub nr... rezultă că SC X SRL nu a depus bilanț contabil pe anul 2003, ultima declarație de impozite și taxe și ultimul decont de TVA depuse au fost pentru luna decembrie 2003, nu au fost depuse declarații sau deconturi pentru anul 2004 și nu au fost înregistrate mențiuni la Registrul Comerțului referitoare la schimbarea sediului social .

Din nota de constatare încheiată de comisarii Gărzii Financiare - Secția Vâlcea, se reține că prin adresa nr./2004 se aduce la cunoștință că în perioada ianuarie-iunie 2004 SC Y SRL nu a depus la AFP Sibiu declarații, deconturi și nici bilanț contabil la 30.06.2004 .

Totodată din nota de constatare încheiată de GF-Secția Vâlcea, referitor la facturile

la rubrica "Date privind expediția", rezulta **că nu au fost efectuate transporturile de motorină**, cu excepția transportului efectuat în ..2004, iar **plata contravalorii mărfurilor nu s-a efectuat niciodată într-un cont deschis la SC Y SRL Sibiu, în toate cazurile aceasta efectuându-se către alte firme, pe bază de bilete la ordin girate de SC Y SRL Sibiu** .

Totodată comisarii Gărzii Financiare- secția Vâlcea susțin ca prin neînregistrarea facturilor de livrare nr. /2004, nr./2004 și nr./2004, SC Y SRL Sibiu a prejudiciat bugetul statului cu suma de ...lei, din care TVA în sumă de .... lei .

În acest context legal oi ținând cont de faptul ca facturile în cauza sunt emise de societăți care nu mai figurează cu sediul înregistrat la Registrul Comerțului, sau în bazele de date ale organelor fiscale teritoriale ( SC X SRL) precum oi faptul ca acestea nu au depus declarații, deconturi de TVA oi bilanțuri contabile la organele fiscale teritoriale, organele de control au apreciat în mod corect ca aceste facturi nu reprezinta documente legale de înregistrare în contabilitate oi pe cale de consecința în mod corect au constatat ca TVA-ul înregistrat în baza acestora nu este deductibil.

Ca principiu general, se reține ca taxa pe valoarea adaugata este rezultatul aplicarii, la nivelul fiecarui stadiu al producției sau comercializarii, la valoarea adaugata, adica la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adaugata se face de aoa maniera încât la sfârșitul ciclului industrial oi/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscala totala care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra prețului de vânzare suportate de consumator.

Cu alte cuvinte, pentru a se facilita calculul oi colectarea, cota TVA se aplica la prețul de vânzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de producție sau comercializare, dar oi pentru a se evita efectul cumulativ al impozitarii în cascada, trebuie dedusa din TVA încasata (colectata) de la clienți, TVA platita furnizorilor, pentru cumpararile de bunuri sau servicii.

**Cu alte cuvinte, atunci când o societate factureaza TVA clientului sau, ea acționeaza în contul statului, caruia va trebui sa-i plateasca diferența între TVA colectata de la clienți oi TVA platita furnizorilor sai care, la rândul lor, au procedat la colectarea oi varsarea (virarea) TVA la bugetul statului.**

Din cele de mai sus se reține ca TVA se bazeaza pe principiul sau mecanismul deductibilitații pentru aplicarea caruia fiecare subiect calculeaza taxa asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate oi deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț.

Or, în raport de situația de fapt prezentata anterior, furnizorii SC Y SRL Sibiu oi SC X SRL nu au depus declarații, deconturi de TVA oi bilanțuri contabile la organele fiscale teritoriale oi în consecința nu se poate porni de la premiza ca acestea au colectat TVA, astfel încât potrivit principiului general descris mai sus petenta sa îoi deduca TVA aferenta. De altfel, nici în condițiile în care operațiunile comerciale au avut loc în realitate, iar combustibilul înscris pe facturi s-a achiziționat oi a fost înregistrat în evidența contabilă în lipsa unor documente legale de proveniența nu se poate stabili proveniența lor reala oi ca atare, operațiunile respective nu pot fi înregistrate în contabilitate, cu toate consecințele fiscale ce decurg din aceasta.

Având în vedere situația de fapt oi de drept prezentata, se reține ca organele de control în mod legal au considerat ca petenta nu are dreptul sa deduca TVA înscrisa în aceste facturi, susținerile petentei aparând ca neântemeiate pentru acest capat de cerere .

#### **În ceea ce privește dobânzile oi penalități de întârziere**

Speța supusa soluționarii este daca acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de dobânzi oi penalități de întârziere reprezinta o masura accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accesorium sequitur principale", precum oi faptului ca petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației la acest capat de cerere.

În consecința, întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior s-a reținut un debit suplimentar, reprezentând TVA, pe cale de consecința se reține ca aceasta datoreaza oi

dobânzile și penalități de întârziere aferente debitului care le-a generat, urmând ca, contestația să fie respinsă și la acest capăt de cerere.

Asupra contestației formulate, serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea opiniază în același sens.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 175 alin.(1); 179 alin.(1) lit.a) ; 186 alin.(1) din Codul de Procedura fiscală rep. la 26.09.2005, aprobat de OG 92/2003 se :

## **DECIDE**

Respingerea în totalitate a contestației formulate de .... ca neîntemeiată pentru suma de .... lei (... lei RON ) reprezentând TVA și accesorii .

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,  
Ec. Gheorghe Gogârnoiu**