

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. __100__
din _____31.08.2007_____

privind soluționarea contestației formulate de
.....,
din localitatea Sadova, str., județul Suceava, cod poștal.....
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. și reînregistrată sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr., că poate fi soluționată pe fond contestația formulată de, din localitatea Sadova, str., jud. Suceava, întrucât motivul care a determinat suspendarea soluționării a încetat, în sensul că organele de cercetare penală s-au pronunțat.

..... a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. din 29.07.2005, întocmită de Activitatea de control fiscal Suceava, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava sub nr. din 19.08.2005.

Prin Decizia nr., Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a decis suspendarea soluționării contestației formulate de, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală.

..... contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. din 29.07.2005, întocmită de Activitatea de control fiscal Suceava, privind **suma de** reprezentând:

- – taxă pe valoarea adăugată;
- – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- – penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 176 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 174 și 178 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 24 iunie 2004, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Sadova, contestă Decizia de impunere nr./29.07.2005, privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de, ca fiind netemeinică și nelegală.

Contestatoarea precizează că suma de a fost stabilită de către organele de control pentru facturile emise de următoarele societăți:

- (8 facturi);
- S.R.L. Constanța (21 facturi);
- S.R.L. Brașov (6 facturi);
-S.R.L. Brașov (1 factură);
- S.A. Brașov (3 facturi).

De asemenea, contestatoarea precizează că, referitor la aceste societăți, organele de control au stabilit următoarele:

- S.C. S.R.L. Sibiu este o firmă de tip „fantomă” și, în consecință, contestatoarea trebuia să plătească T.V.A. aferentă acestor facturi;
- S.C. S.R.L. Constanța a fost identificată ca societate, dar facturile în cauză nu sunt înregistrate în evidența sa contabilă și nu au fost emise de această societate;
- S.C. S.R.L. Brașov există ca societate, dar facturile emise către contestatoare au fost ridicate de către alte societăți comerciale, respectiv S.C.S.R.L. și S.C. S.R.L., ambele din Brașov;
- S.C. S.R.L. Brașov există ca societate, dar factura eliberată contestatoarei a fost achiziționată de către o altă firmă, respectiv S.C. S.R.L. Brașov;
- S.C. S.A. Brașov este o firmă cunoscută în Brașov dar care susține că facturile în cauză nu au fost achiziționate de această societate și că nu a furnizat marfă către societatea contestatoare.

Contestatoarea susține că nu se face vinovată de faptul că a înregistrat cheltuieli nereale cu scopul de a nu plăti sau de a diminua taxa pe valoarea adăugată, aducând următoarele argumente în susținerea cauzei:

- marfa, care consta în utilaje necesare pentru desfășurarea activității societății contestatoare, era adusă de către delegații societății furnizoare;
- delegații erau cei care înmânau facturile, acestea fiind semnate și ștampilate de către societatea furnizoare ;
- nu au existat indicii că facturile ar fi false, iar contestatoarea nu ar fi putut verifica autenticitatea înscrisurilor neavând posibilitatea și nici competența necesară;
- operațiunile făcute în contabilitatea proprie a contestatoarei au fost corecte și legale.

În aceste condiții, petenta susține că nu poate fi acuzată că a făcut înregistrări nereale în contabilitatea proprie cu scopul de a nu plăti ori a diminua taxa pe valoarea adăugată.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. din 29.07.2005, emisă de Activitatea de control fiscal Suceava în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.07.2005, s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de

În urma controlului privind legalitatea aprovizionărilor la cu masă lemnoasă, materiale consumabile, piese de schimb, obiecte de inventar, mijloace fixe precum și legalitatea serviciilor efectuate de unii furnizori, s-a procedat la verificarea încrucișată a facturilor ce cuprindeau operațiunile efectuate cu diferiți furnizori.

Prin adresa nr. Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava – Activitatea de control fiscal a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Sibiu informații cu privire la următoarele facturi emise de S.C. S.R.L. către Sadova:

- F.F. seria SB ACB nr., în valoare totală de din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria SB ACB nr., în valoare totală de, din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria SB ACB nr., în valoarea totală de, din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria SB ACB nr., în valoare totală de, din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria SB ACB nr., în valoare totală de, din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria SB ACB nr., în valoare totală de, din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria SB ACB nr., în valoare totală de, din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria SB ACB nr., în valoare totală de, din care T.V.A. în sumă de

Prin adresa nr., Direcția Generală a Finanțelor Publice – Activitatea de control fiscal a județului Sibiu a comunicat Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava următoarele:

„S.C. S.R.L. Sibiu, identificată cu cod fiscal nr. R nu funcționează la sediul social declarat, asociații și administratorii societății nu au putut fi depistați iar societatea nu a depus declarații, deconturi T.V.A., bilanțuri, raportări periodice de la înregistrare până la zi. Având în vedere că există suspiciuni că S.C. S.R.L. Sibiu este o societate de tip „fantomă”, Garda Financiară Secția Sibiu a sesizat Parchetul de pe lângă Judecătoria Sibiu cu adresa nr.[...].”

Prin adresa nr. Direcția Generală a Finanțelor Publice – Activitatea de control fiscal a județului Suceava a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Constanța informații cu privire la următoarele facturi fiscale emise de S.C. S.R.L. către Sadova:

- F.F. seria CT ACC nr., în valoare totală de din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria CT ACC nr., în valoare totală de din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria CT ACC nr., în valoare totală de din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria CT ACC nr., în valoare totală de din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria CT ACC nr., în valoare totală de din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria CT ACC nr., în valoare totală de din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria CT ACC nr., în valoare totală de din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria CT ACC nr., în valoare totală de din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria CT ACC nr., în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;
- F.F. seria CT ACD nr., în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;
- F.F. seria CT ACD nr., în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;
- F.F. seria CT ACD nr., în valoare totală de din care T.V.A. în sumă de
- F.F. seria CT ACD nr., în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;
- F.F. seria CT ACD nr., în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;
- F.F. seria CT ACD nr., în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;
- F.F. seria CT ACD nr., în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;
- F.F. seria CT ACD nr., în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;
- F.F. seria CT ACD nr., în valoare totală de din care T.V.A. în sumă de lei;

- F.F. seria CT ACD nr., în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei.

Prin adresa nr. Direcția Generală a Finanțelor Publice – Activitatea de control fiscal a județului Constanța a înaintat procesul verbal nr. întocmit la S.C. S.R.L. identificată cu cod fiscal R 5374928, din care rezultă că:

„În evidența contabilă a S.C. S.R.L. nu se află înregistrate facturile din adresa transmisă de către D.G.F.P. Suceava [...]”, „prin notele explicative, administratorul și contabilul S.C. S.R.L. precizează că nu au achiziționat, nu au emis și nu au înregistrat facturile menționate”.

Prin adresa nr. Direcția Generală a Finanțelor Publice – Activitatea de control fiscal a județului Suceava a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Brașov informații cu privire la următoarele facturi fiscale emise de S.C. S.R.L. către Sadova:

- F.F. seria BV ACC nr. în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;

- F.F. seria BV ACC nr. în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;

- F.F. seria BV ACC nr. în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;

- F.F. seria BV ACC nr. în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;

- F.F. seria BV ACC nr. în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;

- F.F. seria BV ACC nr. în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei.

Prin adresa nr. Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brașov a înaintat Nota nr. întocmită la S.C. S.R.L. din care rezultă următoarele:

- din verificarea bazei de date a Serviciului gestionare documente cu regim special din cadrul D.G.F.P. Brașov a rezultat că facturile menționate în adresa nr. emisă de D.G.F.P. Suceava, au fost ridicate de alte societăți, respectiv S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L.;

- în baza de date a D.G.F.P. Brașov, S.C. S.R.L. figurează cu codul fiscal și nu așa cum a fost înscris pe facturile în cauză.

Prin adresa nr. Direcția Generală a Finanțelor Publice – Activitatea de control fiscal a județului Suceava a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Brașov informații cu privire la următoarea factură fiscală emisă de S.C. S.R.L. către

- F.F. seria BV ACC nr., în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei.

Prin adresa nr. Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brașov a înaintat Nota nr. întocmită la S.C. S.R.L. din conținutul căreia rezultă următoarele:

- din verificarea bazei de date a Serviciului gestionare documente cu regim special din cadrul D.G.F.P. Brașov a rezultat că factura menționată a fost ridicată de altă societate respectiv S.C. S.R.L.

- în baza de date a D.G.F.P. Brașov , S.C. S.R.L. figurează cu codul fiscalși nu5 așa cum a fost înscris pe factura în cauză.

Prin adresa nr. Direcția Generală a Finanțelor Publice – Activitatea de control fiscal a județului Suceava a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Brașov informații cu privire la următoarele facturi emise de S.C. S.A. către Sadova:

- F.F. seria BV ACC nr., în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă delei;

- F.F. seria BV ACC nr., în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei;

- F.F. seria BV ACC nr., în valoare totală delei din care T.V.A. în sumă de lei.

Prin adresa nr. Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brașov a înaintat Nota nr. întocmită la S.C. S.A. din conținutul căreia rezultă următoarele:

- din verificarea evidenței contabile și din Nota explicativă dată de directorul economic al S.C. S.A. rezultă că societatea nu a furnizat marfa către Sadova

- conform fișelor de evidență a formularelor cu regim special rezultă că S.C. nu a deținut facturile menționate mai sus.

În urma controalelor încrucișate efectuate, organul fiscal a constatat că, în perioada verificată, prin înregistrarea în contabilitate a facturilor fiscale mai sus menționate, administratorul societății a determinat „**înregistrarea de operațiuni sau cheltuieli nereale, în scopul de a nu plăti sau de a diminua taxa pe valoarea adăugată**” cu suma totală de, cu consecința sustragerii de la plata către bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată din care în anul 2003 și în anul 2004.

Având în vedere prevederile Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale Legii nr. 87/1994 privind combaterea evaziunii fiscale, republicată, și ținând cont de faptul că a înregistrat în contabilitate operațiuni nereale cu scopul de a nu plăti sau de a diminua taxa pe valoarea adăugată, organele de control au stabilit că societatea datorează bugetului de stat taxă pe valoarea adăugată în sumă de

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere în sumă de și penalități de întârziere în sumă de pentru perioada 01.12.2002 - 30.03.2005.

În urma verificărilor efectuate, organul de control a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr./29.07.2005 prin care s-a stabilit de plată în sarcina suma de, reprezentând:

- – taxa pe valoarea adăugată;
- – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- – penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin adresa nr. s-a întocmit plângerea penală la Parchetul de pe lângă Judecătoria Câmpulung Moldovenesc, în vederea efectuării de cercetări împotriva numitei, administrator la, sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală.

Prin rezoluția nr. se comunică faptul că s-a dispus constatare tehnico științifică grafică, având la bază probe de scris de la persoanele anchetate, respectiv, administrator,, soțul acesteia,, contabil,, gestionar.

În urma cercetărilor efectuate rezultatul a fost negativ, în sensul că scrisul de pe facturile fiscale false nu a corespuns cu cel de pe probele de înscris prelevate de la acestea și drept urmare, facturile nu au fost completate de către aceștia.

În consecință, administratorul firmei a fost scos de sub urmărire penală, ca urmare a lipsei vinovăției.

În aceeași rezoluție se precizează și că:

„Chiar dacă societatea administrată de a desfășurat operațiuni comerciale, având la bază facturi fiscale, care nu întrunesc calitatea de documente justificative, întrucât s-a constatat a fi false, pentru tragerea la răspundere penală prin reținerea infracțiunilor precizate, trebuie făcută dovada că, persoana cercetată este autor, complice, instigator, ceea ce în cauză nu s-a demonstrat”.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava prin Biroul soluționare contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a analizat realitatea operațiunilor evidențiate în cele 39 de facturi fiscale de aprovizionare cu masă lemnoasă, materiale consumabile, piese de schimb, obiecte de inventar, ci doar aspectul formal al operațiunii de aprovizionare.

În fapt, din verificarea efectuată la, organele de inspecție fiscală au constatat că în contabilitatea acesteia au fost înregistrate operațiuni sau cheltuieli nereale cu scopul de a nu plăti sau de a diminua taxa pe valoarea adăugată cu

suma de, cu consecința sustragerii de la plata către bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată, din care în anul 2003 și în anul 2004.

În urma inspecției fiscale, prin Decizia de impunere nr. din 29.07.2005 s-a stabilit de plată în sarcina **suma de**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Procesul verbal încheiat la data de 22.07.2005 și Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 25.07.2005 de inspectorii din cadrul Activității de control fiscal Suceava, anexe la Decizia de impunere nr. din 29.07.2005, contestată de Sadova, au fost înaintate organelor de cercetare penală cu adresa nr., existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală.

Întrucât au existat indiciile săvârșirii unei infracțiuni, soluționarea contestației formulată de societate a fost suspendată prin Decizia nr. emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava până la finalizarea laturii penale.

Prin rezoluția nr. se comunică faptul că s-a dispus constatare tehnico științifică grafică, având la bază probe de scris de la persoanele anchetate, respectiv, administrator,, soțul acesteia,, contabil,, gestionar.

În urma cercetărilor efectuate rezultatul a fost negativ, în sensul că scrisul de pe facturile fiscale false nu a corespuns cu cel de pe probele de înscris prelevate de la acestea și drept urmare, facturile nu au fost completate de către aceștia.

De asemenea, în Rezoluția nr. a Parchetului de pe lângă Judecătoria Câmpulung Moldovenesc se precizează că:

„Din procesul verbal F.N. din 19.01.2006 cât și din planșele foto anexate rezultă că parte din utilajele achiziționate cu facturile fiscale false provenite de la firmele fantomă, se află în dotarea Sadova”.

În consecință, administratorul firmei a fost scos de sub urmărire penală, ca urmare a lipsei vinovăției.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 21** alin. 44 din Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Se reține faptul că înregistrările în evidența contabilă se face pe baza documentelor justificative care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit.

- **Art. 6 și art. 24** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată la 26 august 2002, prevăd:

ART. 6

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

ART. 24

„Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Cartea mare, precum și documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitatea financiară[...]”.

Se observă că persoanele care le-au întocmit, vizat, aprobat, respectiv cele care le-au înregistrat în contabilitate răspund de faptele menționate mai sus efectuate asupra documentelor justificative.

- **Art. 29** din Legea Nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adăugată prevede care sunt obligațiile persoanelor impozabile:

ART. 29

„Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:

[...]B. Cu privire la întocmirea documentelor:

a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;[...]”.

- **Art. 155**, alin. 8, lit. c din Legea nr. 571 din 22.12.2003 privind Codul Fiscal, prevede:

„(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

a) seria și numărul facturii;

- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală al persoanei care emite factura;
- d) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală, după caz, al beneficiarului de bunuri sau servicii;[...].”

În ceea ce privește facturile fiscale înregistrate de seria BVACC nr., nr., nr., nr., nr., nr., acestea au înscrisă la rubrica „furnizor” numele societății comerciale SC S.R.L., dar codul fiscal nu este, ci, iar factura fiscală seria BVACC nr. are înscrisă la furnizor numele S.C. S.R.L., dar codul fiscal nu este, ci

Se desprinde concluzia că aceste facturi fiscale nu au înscris codul fiscal al societății care le-a emis, codul de înregistrare fiscală fiind unul din elementele obligatorii pentru ca o factură să fie document justificativ.

În ceea ce privește celelalte facturi, societățile care figurează la rubrica „furnizori” nu sunt adevăratele societăți furnizoare, iar facturile nu au fost înregistrate și în contabilitatea lor.

Drept urmare, rezultă că la rubrica „furnizori” nu figurează **numele** adevăratelor societăți care au livrat marfa către, iar **numele persoanei care emite factura** – element obligatoriu al unei facturi pentru a fi document justificativ – nu este completat corect.

Astfel, facturile fiscale mai sus menționate nu îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 155, alin. 8, lit. c din Legea nr. 571 din 22.12.2003, de art. 6 din Hotărârea nr. 831 din 2 decembrie 1997 și de art. 29 din legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

Faptul că documentele nu sunt legale este susținut și de Rezoluția nr. emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria Câmpulung Moldovenesc, rezoluție prin care în care s-a stabilit și că persoanele acuzate de evaziune fiscală nu se fac vinovate de această infracțiune și drept urmare, sunt scoase de sub urmărire penală, cercetările continuând în vederea stabilirii adevăraților vinovați:

„Chiar dacă societatea administrată de a desfășurat operațiuni comerciale, având la bază facturi fiscale, care nu întrunesc calitatea de documente justificative, întrucât s-a constatat a fi false, pentru tragerea la răspundere penală prin reținerea infracțiunilor precizate, trebuie făcută dovada că, persoana cercetată este autor, complice, instigator, ceea ce în cauză nu s-a demonstrat”.

- **art. 24 alin. 1 lit. a și art. 22 alin. 3, 4 și 5** din Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, **art. 62 alin. 1** din Hotărârea Nr. 598 din 13

iunie 2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, prevăd:

ART. 24

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:

a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;[...].”

ART. 62

„(1) Documentele legale prevăzute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobate conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, aparținând unităților de desfacere a carburanților auto, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.[...].”

ART. 22

„[...] (3) Au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată numai persoanele impozabile înregistrate la organele fiscale teritoriale ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile;

b) livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art. 11 alin. (1) și la art. 12;

c) acțiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea;

d) operațiuni rezultând din activități economice prevăzute la art. 2 alin. (2), efectuate în străinătate, care ar da drept de deducere dacă aceste operațiuni ar fi realizate în interiorul țării;

e) operațiuni prevăzute la art. 3 alin. (6) și (7), dacă taxa pe valoarea adăugată ar fi aplicabilă transferului respectiv.

(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;[...]”.

- **Art. 145, alin. 8, lit. a** Legea nr. 571 din 22.12.2003 privind Codul Fiscal, prevede:

„(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);”

Din aceste texte de lege se desprinde ideea că taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este cea datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate, în baza unei facturi care trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 155 alin. 8 din codul Fiscal, respectiv art. 29 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

- **Art. 29 alin. B lit. b** din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată prevede obligativitatea persoanelor impozabile de a solicita de la furnizori facturi fiscale și de a verifica întocmirea corectă a acestora:

CAP. 7

Obligațiile plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

ART. 29

„Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:

[...]B. Cu privire la întocmirea documentelor:

[...]b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate

care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente;[...].”

- Referitor la întocmirea corectă a documentelor de aprovizionare sunt relevante prevederile **art. 7** din Hotărârea Nr. 831 din 2 decembrie 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora:

ART. 7

„Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile”.

Rezultă astfel că pentru cumpărător este obligatorie numai verificarea corectă a întocmirii documentelor, celelalte responsabilități revenind furnizorului sau prestatorului.

Prin urmare, reiese că societatea nu poate fi trasă la răspundere pentru aspectele constatate de organele de inspecție fiscală și anume că plaja de numere și serii a facturilor fiscale corespunde altor societăți furnizoare decât cele înscrise la rubrica „Furnizor” atâta timp cât nu s-a stabilit că furnizorul și cumpărătorul au conlucrat în vederea săvârșirii unor contravenții sau sancțiuni însă, cumpărătorul poate fi tras la răspundere pentru neverificarea întocmirii corecte a documentelor sau nesolicitarea documentelor necesare cum este copia certificatului de plătitor de TVA, în cazul cumpărărilor cu o sumă a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei.

Astfel, constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia seriile și numerele facturilor fiscale corespund altor societăți decât cele înscrise la rubrica „Furnizor” nu reprezintă argumente care să poată justifica neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Tot urmare controlului efectuat, s-a constatat că respectivele facturi au fost înregistrate în contabilitate, societatea mergând pe buna credință a furnizorilor și neștiind că acestea nu au fost completate corect.

De asemenea, în actul de control se precizează că facturile respective au la bază aprovizionarea cu masă lemnoasă, materiale consumabile, piese de schimb, obiecte de inventar, mijloace fixe, dar fără a individualiza pe fiecare factură care a fost bunul cumpărat.

Pe de altă parte, **organul fiscal nu a verificat realitatea tranzacției**, respectiv intrarea și ieșirea bunurilor și materialelor achiziționate de societate, fapt care se produce prin intrarea și ieșirea din gestiune a acestora, lucru care putea fi

verificat faptic și scriptic (prin verificarea existenței bunurilor și materialelor în locul de depozitare, verificarea dacă acestea au fost ulterior comercializate, dacă s-au efectuat operațiunile aferente vânzării, respectiv scoaterea din gestiune, verificarea înregistrării documentelor aferente, cum ar fi factura de aprovizionare, nota de recepție și constatare de diferențe, factura de vânzare și alte acte doveditoare pentru a se demonstra realitatea operațiunii).

De asemenea, în situația în care societatea a vândut total sau parțial bunurile achiziționate pe baza acestor facturi, aceasta avea obligația de a colecta TVA, fapt care are influență asupra TVA datorată de aceasta, dovadă fiind prevederile art. 25 din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

ART. 25

„(1) Dreptul de deducere se exercită lunar prin scăderea taxei deductibile din suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată facturată pentru bunurile livrate și/sau serviciile prestate, denumită taxa colectată.

(2) Exercițarea dreptului de deducere nu se face pentru fiecare operațiune, ci pentru ansamblul operațiunilor realizate în cursul unei luni.

(3) Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește lunar pe bază de deconturi ale plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată, ca diferență între taxa colectată și taxa dedusă potrivit legii. În situația în care taxa dedusă potrivit legii este mai mare decât taxa colectată, rezultă taxa de rambursat, iar în situația în care taxa colectată este mai mare decât taxa dedusă potrivit legii, rezultă taxa de plată la bugetul de stat”.

Astfel, se reține că TVA suplimentară stabilită în sarcina a rezultat ca urmare a investigării aspectului formal al operațiunii de aprovizionare, respectiv din verificarea unei părți a documentelor aferente acestei operațiuni, dar fără a se verifica și aspectul real al operațiunilor.

De asemenea, este de invocat și **art. 23 alin. 8 din Constituție** referitor la prezumția de nevinovăție, devenit alin. 11 prin republicare, care precizează că:

„(8) Până la rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești de condamnare, persoana este considerată nevinovată.”

și potrivit căruia contribuabilul este considerat de bună credință, nevinovat (fapt dovedit și în urma cercetărilor penale). Răspunderea pentru neregularitățile apărute în facturile menționate mai sus aparțin furnizorilor care au emis respectivele documente.

În aceste condiții, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava prin Biroul soluționare contestații **nu se poate pronunța dacă TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală este cea reală.**

Astfel, se impune verificarea operațiunilor comerciale efectuate de care au la bază facturile fiscale de aprovizionare mai sus menționate, în sensul verificării faptice a acestor operațiuni (intrare-ieșire din gestiune) și identificării în componența taxei pe valoarea adăugată a TVA deductibilă aferentă

intrării bunurilor și materialelor și a TVA colectată aferentă vânzării acestora, dacă este cazul, în sensul stabilirii situației reale a tranzacțiilor.

- În acest sens sunt incidente prevederile **art. 6, art. 55, art. 63 și art. 106** din OG 92/2003, republicată la data de 24 iunie 2004, privind Codul de Procedură Fiscală:

ART. 6

„Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptătit 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”.

ART. 55

„Cercetarea la fața locului

(1) În condițiile legii, organul fiscal poate efectua o cercetare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal.

(2) Contribuabilii au obligația să permită funcționarilor împuterniciți de organul fiscal pentru a efectua o cercetare la fața locului, precum și experților folosiți pentru această acțiune intrarea acestora pe terenuri, în încăperi și în orice alte incinte, în măsura în care acest lucru este necesar pentru a face constatări în interes fiscal.[...]”.

ART. 63

„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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.

ART. 106

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.[...]”.

Luând în considerare temeiurile legale citate mai sus, faptul că societatea nu poate fi trasă la răspundere pentru neregulile constatate în activitatea furnizorilor, iar urmare a cercetărilor penale desfășurate în cauză, dispunându-se scoaterea de sub urmărire penală, nu s-a constatat că cumpărătorul se face vinovat de săvârșirea unor infracțiuni sau contravenții, faptul că nu sunt anexate la dosarul cauzei facturile în cauză și din raport nu rezultă dacă acestea au calitatea de document justificativ, faptul că în raportul de inspecție fiscală nu este precizat pe fiecare factură în parte care este bunul achiziționat de societate, nefiind efectuat și un control la fața locului în vederea

stabilirii realității operațiunilor (este de menționat că în urma cercetărilor penale s-a stabilit că o parte din utilajele achiziționate cu facturile fiscale false provenite de la firmele fantomă se află în dotarea petentei), **urmează a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr./29.07.2005, întocmită de Activitatea de inspecție fiscală, pentru **suma de** **reprezentând TVA** în vederea reanalizării documentelor pe aceeași perioadă și pentru aceleași obligații bugetare menționate în decizie și în vederea verificării realității operațiunilor și în funcție de cele constatate la reanalizare să emită, după caz, o nouă decizie de impunere.

Desființarea are la bază prevederile **art. 216** alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.

- și prevederile **pct. 12.7** din Ordinul Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Ca urmare a celor prezentate mai sus, **urmează să se desființeze** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr./29.07.2005, privind **suma de** **reprezentând TVA**.

2. Referitor la suma de lei, reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. din 29.07.2005, Direcția Generală a Finanțelor Publice a

județului Suceava este investită să se pronunțe dacă datorează această sumă, în condițiile în care pentru obligația bugetară pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere, decizia de impunere a fost desființată.

În fapt, organul fiscal a calculat pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. din 29.07.2005, dobânzi de întârziere în sumă de și penalități de întârziere în sumă de, pentru perioada 01.12.2002 – 30.03.2005.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 33** din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată:

ART. 33

„Pentru neplata integrală sau a unei diferențe din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit, persoanele impozabile datorează majorări de întârziere și penalități de întârziere calculate conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor”.

- **art. 12, art. 13 alin. 1 și 2, și art. 14 alin. 1** din Ordonanța Nr. 61 din 29 august 2002 privind colectarea creanțelor bugetare:

ART. 12

„Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere”.

ART. 13

„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele de obligații bugetare, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare, la care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv.[...]”

ART. 14

„(1) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor și/sau a penalităților.[...]”.

- **Art. 108 alin. 1, art. 109 alin. 1 și alin. 2 lit. a și ale art. 114 alin. 1 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:**

ART. 108

„Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi, dobânzi și penalități de întârziere stabilite potrivit legii”.

ART. 109

„Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite și taxe, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului sau taxei, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv;”

ART. 114

„Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Articolele 108, 109 și 114 mai sus citate au devenit prin republicare la 24.06.2004 art. 115, art. 116 și art. 120 având același conținut.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru sumele care au generat aceste majorări, decizia de impunere a fost desființată, potrivit principiului de drept **„accessorium sequitur principale”**, urmează a se desființa decizia și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 21 alin. 44 din Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 6 și art. 24 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată la 26 august 2002, art. 24 alin. 1 lit. a și art. 22 alin. 3, 4 și 5, art. 25, art. 29 alin. B lit. a și b, art. 33 din Legea Nr.

345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 155, alin. 8, lit. c, art. 145, alin. 8, lit. a din Legea nr. 571 din 22.12.2003 privind Codul Fiscal, art. 62 alin. 1 din Hotărârea Nr. 598 din 13 iunie 2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 7 din Hotărârea Nr. 831 din 2 decembrie 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, art. 23 alin. 8 din Constituție, art. 108 alin. 1, art. 109 alin. 1 și alin. 2 lit. a și ale art. 114 alin. 1 din Codul de Procedură fiscală, devenite prin republicare la 24 iunie 2004 art. 115, art. 116 și art. 120 având același conținut, art. 6, art. 55, art. 63 și art. 106, din OG 92/2003, republicată la data de 24 iunie 2004, art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la 31 iulie 2007, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 din Ordinul Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 12, art. 13 alin. 1 și 2, și art. 14 alin. 1 din Ordonanța Nr. 61 din 29 august 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată la 31 iulie 2007, se:

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr./29.07.2005, întocmită de Activitatea de Control fiscal Suceava, privind **suma de**, reprezentând:

- – taxă pe valoarea adăugată;
- – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- – penalități aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat decizia de impunere contestată, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă supusă controlului prin actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă decât cea care a emis procesul verbal de control contestat și desființat prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,