

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI NEAMT**

**DECIZIA nr. 131 din 20.03.2009
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. ABC S.R.L. din ..., jud.Neamț,
înregistrată la D.G.F.P. Neamț sub nr. .../20.01.2009**

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Neamt a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Neamt, prin adresa nr.... /.../20.01.2009 inregistrata la directie sub nr..../20.01.2009, cu privire la contestatia formulata de **SC ABC SRL**, avand codul unic de inregistrare RO... si sediul in ..., str. ... judetul Neamt.

Contestatia, inregistrata la Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Neamt sub nr. .../09.01.2009, a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... avand la baza Raportul de Inspectie Fiscala nr.... si are ca obiect suma de ... lei, reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei stabilita suplimentar la control;

- majorari de intarziere in suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilite suplimentar la control.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si alin.(2), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice Neamt este competenta sa soluzioneze pe fond contestatia formulata de **SC ABC SRL** din ..., judetul Neamt.

I. Petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite la inspectia fiscala nr. ..., care are la baza Raportul de inspectie fiscala nr. ..., prin care au fost stabilite in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, aratand urmatoarele:

Societatea a fost supusa unui control fiscal in perioada 27.06.2008 – 20.11.2008, intocmindu-se Procesul verbal nr. .../20.11.2008. Impotriva acestui

proces verbal a formulat obiectiuni referitoare la modul de efectuare a inspectiei.

In data de 05.12.2008, organele de inspectie fiscala au solicitat din nou prezentarea evidentei contabile, desi in perioada 26.06.2008 – 20.11.2008 fusese ridicata de acestea, ocazie cu care a fost ridicat un numar de 3 facturi, una emisa de catre S.C. S.R.L. si doua de catre S.C. ... S.R.L., facturi considerate ca fiind omise a se lua in calcul la inspectia anterioara care se finalizase cu cateva zile inainte si care in Raportul de inspectie au fost incluse in totalul facturilor neadmise la deducere.

Cu ocazia efectuarii celei de-a doua inspectii, cu acelasi obiectiv, care considera contestatorul ca a fost intocmit ca efect al obiectiunilor depuse la Procesul verbal nr. ... din 20.11.2008, in actul de control incheiat sub numele de Raport de inspectie fiscala au fost inscrise constatari nereale si nelegale.

In prima varianta a inspectiei, pentru care s-a incheiat procesul verbal nr. .../20.11.2008, se arata ca pentru perioada supusa controlului, TVA se prezinta astfel:

- TVA deductibila: ... lei
- TVA colectata: ... lei
- TVA de rambursat: ... lei,

situatie care corespunde cu evidenta contabila, cu mentiunea ca exista documentele contabile care au stat la baza rectificarii, cu exceptia unor documente asupra carora organele de control nu se pot pronunta, facturile enumerate fiind suspectate ca fiind nelegale. In acelasi proces verbal s-a lasat ca masura remedierii eventualelor erori materiale privind corelatia dintre evidenta fiscala si cea contabila, conform art. 84 din O.G. nr. 92/2003, republicata.

In baza acestor consemnari societatea a intocmit Decontul TVA pentru trimestrul I 2008, inregistrat la A.F.P. ... sub nr. .../02.12.2008, decont in care a fost inscrisa TVA colectata si deductibila pentru intreaga perioada verificata pentru ca A.F.P. ... sa efectueze corectia in evidenta fiscala.

In Cap. IV Alte constatari inspectorii au retinut ca nu exista corelatie intre sumele declarate la organul fiscal prin deconturile TVA, inscrise in fisa sintetica a contribuabilului, si sumele inscrise ca TVA in balanta de verificare la 31.03.2008. Solicitand de la A.F.P. ... Fisa sintetica, societatea a constatat ca la data de 09.12.2008 decontul predat la A.F.P. ... nu era inregistrat in evidenta fiscala.

La discutia finala din data de 10.12.2008, societatea a prezentat organelor de inspectie decontul TVA si fisa sintetica, dar in Raportul de inspectie acest aspect a fost prezentat cu deficiente. Reprezentantul societatii considera acest fapt "o neglijenta, sau chiar un abuz" aratand ca daca ar fi fost angajati in domeniul privat, acestia ar fi fost lasati "fara slujba".

Contestatoarea mai arata ca in ambele documente de control, proces verbal si raport, facturile pentru care nu s-a acordat drept de deducere, care sunt de fapt documente cu vicii de forma si nu de fond, sunt numite "documente nelegale". Societatea considera ca aceste documente sunt perfect legale intrucat au imprimate numele si datele de identificare ale societatii furnizoare, poarta stampila acesteia, iar formularele au fost tiparite sub indrumarea si controlul

Ministerului Finantelor Publice, prin unitatile autorizate, acestea neeliberandu-se decat cu prezentarea actelor societatii si a actelor de identitate ale delegatului. De asemenea, mai considera ca organul de control a numit facturile "nelegale", nu "false", deoarece nu ar fi avut posibilitatea de a dovedi "falsul". Petenta considera ca ar fi corect a fi numite documente nelegal intocmite, deficientele putand fi clasificate drept vicii de forma ce nu presupun efecte de ordin material, asa cum se intampla cu viciile de fond, facturile respective neaflandu-se in aceasta situatie.

Intrucat legea face diferenta la stabilirea raspunderii in cazul constatarii unuia dintre cele doua vicii, obligarea la plata TVA prin excluderea acesteia de la deducerea aferenta facturilor mentionate de organele de inspectie este considerata de contestator un abuz atat din partea organului constator cat si din partea celui care a dispus inspectia si a emis decizia de impunere.

In contestatie se mai arata ca nu este intemeiata neacceptarea la deducere a TVA inscrisa in facturile emise de S.C. ... si S.C. S.R.L. pe motiv ca acesti contribuabili sunt declarati inactivi, deoarece in anul 2005, cand au avut loc tranzactiile, acestia erau activi si nici a TVA din facturile emise de S.C. ... S.R.L. pe motiv ca una dintre ele este completata in RON desi la data livrarii se completau in ROL, iar cealalta deoarece nu are inscrisa adresa beneficiarului.

Contestatoarea mai arata ca inspectia fiscala a fost efectuata superficial, asa cum a precizat si in obiectiunile la procesul verbal nr. .../20.11.2008, nefiind finalizate corect constatarile intrucat nu au fost avute in vedere si documentele de plata a acestor facturi. Aceasta considera ca, asa cum organele de inspectie au exclus de la deducere TVA din facturile in care nu erau inscrise toate datele de identificare a furnizorului, in acelasi mod ar fi trebuit sa excluda de la colectarea TVA facturile emise de contestatoare in care nu erau inscrise toate datele cerute de formular.

Societatea mai considera ca ar fi disparut suspiciunea referitoare la aceste facturi in conditiile in care s-ar fi analizat si destinatia bunurilor achizitionate, prezentata in contestatie, respectiv o parte au fost retinute pentru nevoile firmei si o parte au fost livrate, asa cum sunt prezentate in anexa la contestatie. Contestatorul mai arata ca nu ar fi trebuit sa fie pus de doua ori la plata TVA intrucat bugetul de stat nu a fost pagubit, bunurile respective fiind vandute, insa daca TVA achitata a fost considerata nedeductibila, TVA colectata ar trebui sa-i fie restituita.

Contestatoarea nu este de acord nici cu faptul ca discutia finala privind rezultatele inspectiei a fost devansata de la data de 12.12.2008 la 10.12.2008 cu scopul de a nu se putea organiza un flagrant in legatura cu suma solicitata de organele de inspectie pentru a intocmi in alt mod raportul de inspectie fiscala.

In finalul contestatiei societatea solicita sa se revada diferentele stabilite in anexele la raportul de inspectie si sa se opereze corectiile astfel incat in evidenta fiscala sa ramana la 31.12.2008 sumele inscrise in decontul rectificativ depus la A.F.P. ... sub nr. .../02.12.2008 si avut in vedere la intocmirea raportului de inspectie fiscala.

In completarea la contestatie, inregistrata la D.G.F.P. Neamt sub nr. ... /11.02.2009, depusa la solicitarea nr. ...04.02.2009 a organului de solutionare a contestatiilor, petenta arata ca Decizia de impunere a fost emisa fara a se tine seama de punctul său de vedere referitor la constatările echipei de control, exprimate in prima contestatie, precum si ca din niciunul dintre cele doua acte de control incheiate, Procesul verbal de control nr. .../20.11.2008 si Raportul de inspectie fiscala nr. ..., nu reiese motivul pentru care inspectorii au stabilit nelegalitatea unor documente si neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adaugata. *Contestatoarea mai arata ca pe toata perioada inspectiei, de la 9 iulie pana la 12 decembrie 2008, inspectorii nu au solicitat relatii in legatura cu deficientele constatate.*

In scrisoarea sa nr..../24.04.2007, inregistrata la A.F.P. ... sub nr. ... /26.04.2007, societatea a facut cunoscut organului fiscal faptul ca in urma reconstituirii evidentei contabile pe anul 2005 sumele declarate prin deconturile de TVA nu mai corespund cu evidenta contabila reconstituita, solicitand efectuarea corectiei si punerea de acord a evidentei fiscale cu cea contabila, insa nu s-a primit niciun raspuns, astfel ca la data de 23.04.2008 a revenit cu aceasta solicitare, dupa ce in cursul anului 2007, deconturile cu care s-a prezentat trimestrial nu au fost primite pe motivul ca sumele din decontul anterior nu corespund cu sumele inscrise in deconturi potrivit evidentei contabile. La solicitarea A.F.P. ... au fost depuse deconturile TVA pentru anii 2005, 2006, 2007 si trimestrul I 2008, dar nu s-a dispus efectuarea corectiilor in evidenta fiscala, ci s-a solicitat efectuarea inspectiei fiscale pe motiv ca evidenta fiscala nu corespunde cu evidenta contabila.

In data de 26 iunie 2008 a predat arhiva societatii organelor de inspectie fiscala, pe baza de proces verbal, insa considera ca este un abuz faptul ca inspectia s-a efectuat la A.F.P. ..., deci in afara societatii, neexistand astfel posibilitatea ca personalul societatii sa colaboreze dand explicatii in legatura cu deficientele constatate, si fiind in imposibilitatea de continuare a activitatii pana la data de 14.11.2008, data cand arhiva a fost restituita.

Cu scrisoarea nr. .../01.10.2008 i s-a adus la cunostinta faptul ca inspectia fiscala inceputa la data de 09.07.2008 se suspenda incepand cu data de 14.07.2008 intrucat s-a dispus efectuarea unui control incrucisat cu furnizorii din Bucuresti, precum si ca inspectia se reia dupa finalizarea acestui control. Petenta consideră ca acest control presupunea deplasarea organelor de inspectie la firmele in cauza. Societatea citeaza din raspunsurile AIF Bucuresti referitoare la S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L. si S.C. ... S.R.L., respectiv ca acestea in prezent se afla pe lista contribuabililor inactivi sau se afla in stare de dizolvare, si mai arata ca si pentru celelalte doua societati, S.C. ... S.R.L. Bucuresti si S.C. ... S.R.L. Bucuresti, pentru care nu s-a solicitat control incrucisat, s-a luat aceeasi masura de neadmitere la deducere a TVA inscrise pe facturile emise de acestea.

Petenta mai mentioneaza ca in Raportul de inspectie fiscala din data de 12.12.2008 organele de inspectie nu au acceptat deducerea TVA de pe cele zece facturi emise de furnizorii din Bucuresti, stabilind ca societatea a pagubit bugetul de stat cu suma de ... lei TVA dedusa nelegal si cu suma de ... lei majorari de intarziere, invocand art. 146 alin. (1) si art. 155 alin. (5) din Legea

nr. 571/2003, a caror continut nu au legatura cu masurile abuzive ale organelor de inspectie fiscala.

Societatea mai sesizeaza faptul ca inspectia fiscala a fost organizata fara respectarea normelor metodologice privind acest control, fiind nevoita sa intrerupa activitatea deoarece documentele primare (facturier, aviz de insotire a marfii, chitancier) se aflau la echipa de control. Mai considera ca a fost vatamata material atat cu suma de ... lei, stabilita prin Decizia de impunere nr. ... emisa fara solicitarea punctului sau de vedere, cat si cu daunele materiale provocate de trecerea in inactivitate ca urmare a inspectiei ce a durat in perioada iulie – decembrie 2008, daune pentru care va lua masurile legale ce se impun.

In legatura cu neacceptarea la deducere a TVA in suma de ... lei inscrisa in bonurile fiscale privind aprovizionarea cu carburanti pe motiv ca pe bonuri nu sunt inscrise numarul de inmatriculare al autovehiculului si datele de identificare ale societatii, petenta mai arata ca administratorul societatii nu poate determina operatorul de la punctele de alimentare cu carburanti sa inscrie in bonuri date neprevazute de formular precum si ca la niciun control anterior nu s-a constatat drept deficienta acest fapt.

In legatura cu decontul de TVA intocmit la 31.03.2008 de societate, dupa la A.F.P. ... la data de 02.12.2008, cuprinzand sumele inscrise in procesul verbal de inspectie, sume in legatura cu care organele de inspectie au afirmat ca au la baza documente justificative (TVA deductibila: ... lei, TVA colectata: ... lei, TVA de rambursat: ... lei), *contestatoarea arata ca a fost luat in considerare la control in mod nejustificat, fiind inclus in anexa 2 la Raportul de inspectie fiscala si solicita anulara deciziei de impunere si obligarea A.F.P. ... sa efectueze corectia in baza decontului dupa pentru intreaga perioada verificata.*

Decizia de impunere este considerata de catre petenta abuziva avand in vedere faptul ca organele de inspectie nu au demonstrat de ce facturile si bonurile de carburanti sunt definite ca nelegale, verificarea incrucisata nefiind de fapt finalizata, dupa cum rezulta din raspunsurile A.I.F. Bucuresti. Contestatoarea nu este de acord nici cu faptul ca aceeasi echipa face constatarile, efectueaza valorificarea actului de control si emite masuri de recuperare a sumelor prin decizia de impunere fara a da contribuabilului dreptul la aparare.

In finalul completarii la contestatie se sustine ca cele doua acte de control, procesul verbal si raportul de inspectie fiscala, sunt lovite de nulitate deoarece nu se intemeiaza pe constatari proprii, precum lovita de nulitate este si Decizia de impunere nr. ... emisa in conditii neprevazute de metodologia de inspectie fiscala.

La solicitarea D.G.F.P. Neamt formulata cu adresa nr. .../23.02.2009, la data de 04.03.2009 contestatoarea a comunicat organului de solutionare a contestatiilor obiectiunile formulate la Procesul verbal nr. .../20.11.2009 impreuna cu copia chitantei emise de Oficiul postal ... pentru dovedirea transmiterii cu scrisoare recomandata a acestor obiectiuni.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.... intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala Neamt pentru S.C. ABC S.R.L. din ... s-au stabilit de plata suplimentar urmatoarele obligatii fiscale:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei;
- majorari de intarziere in suma de ...lei aferente taxei pe valoarea adaugata.

La punctul 2.1.2. "Motivul de fapt" se precizeaza ca:

1. - TVA colectata in suma de ...lei a fost inregistrata eronat in decontul TVA aferent trimestrului I 2008;

- TVA deductibila in suma de ...lei este datorata urmatoarelor cauze:

- * ...lei aferenta inregistrarii eronate in decontul de TVA aferent trimestrului I 2008;

- * ...lei reprezinta TVA dedusa de pe facturi de aprovizionare ce nu sunt completate cu toate informatiile solicitate.

2. pentru nerespectarea termenelor legale de virare, pentru sumele stabilite suplimentar s-au calculat dobanzi si majorari de intarziere.

La punctul 2.1.3. "Temeiul de drept" se mentioneaza ca fiind incalcate:

- prevederile art. 82 alin. 3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, referitor la faptul ca un contribuabil are obligatia de a completa declaratiile fiscale inscriind corect, complet si cu buna credinta informatiile prevazute de formular, corespunzator situatiei sale fiscale;

- prevederile art.146 alin.(1) lit. b) pct. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal referitor la faptul ca pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabila trebuie sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);

- prevederile art.3 din Ordinul nr. 29/2003 care prevede ca in partea din stanga jos a facturii fiscale vor fi mentionate si datele de identificare a persoanei care efectueaza livrarea bunurilor, si anume: numele si prenumele, seria si numarul actului de identitate (buletin de identitate, carte de identitate sau pasaport), codul numeric personal;

- prevederile art.116 alin. (1) ^1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, referitoare la calculul majorarilor de intarziere pentru diferentele stabilite suplimentar.

Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 12.12.2008, inregistrat la Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Neamt sub nr...., a stat la baza intocmirii Deciziei de impunere nr. Perioada supusa verificarii a fost 18.03.2005 – 31.03.2008, controlul efectuandu-se potrivit art. 103 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in perioada 03.12 – 05.12.2008, 10.12.2008 si 12.12.2008. Obiectivul inspectiei fiscale a fost solutionarea Adresei nr. .../30.05.2008 a A.F.P. ... prin care aceasta solicita efectuarea unei inspectii fiscale referitoare la taxa pe valoarea adaugata pentru perioada de pana la 31.03.2008 ca urmare a solicitarii facute de societate de corectare a erorilor materiale din deconturile de TVA.

Situatia taxei pe valoarea adaugata este prezentata in cap. III „Constatari fiscale”, unde sunt mentionate urmatoarele aspecte rezultate ca

urmare a verificarii documentelor de raportare depuse la organul fiscal teritorial, a documentelor contabile si justificative intocmite pentru perioada 18.03.2005 – 31.03.2008:

TVA colectata evidentiata in deconturile de TVA depuse pentru perioada verificata este in suma de ... lei, cu ocazia inspectiei fiscale s-a stabilit ca TVA colectata este de ... lei, rezultand ca societatea a declarat in plus TVA colectata in suma de ...lei, incalcand prevederile art. 82 pct. 3 din O.G. nr. 92/2003, republicata.

TVA deductibila evidentiata in deconturile de TVA depuse pentru perioada verificata este in suma de ... lei, organele de inspectie stabilind ca taxa cu drept de deducere este in suma de ... lei. **Diferenta** dintre taxa pe valoarea adaugata deductibila evidentiata in deconturile de TVA si cea stabilita la control, **in suma de ...lei**, este datorata urmatoarelor cauze:

- ...lei aferenta inregistrarii eronate in plus in deconturile de TVA aferente perioadei verificate, incalcand prevederile art. 82 pct. 3 din O.G. nr. 92/2003, republicata;

- ...lei reprezinta TVA dedusa de pe documente nelegale, respectiv facturi de aprovizionare care nu sunt completate cu toate informatiile obligatorii prevazute de actele normative, respectiv data emiterii facturii, adresa corecta si datele de identificare ale cumparatorului, semnatura de primire a bunurilor, date privind expedierea, datele de identificare a persoanei care efectueaza livrarea, documente care nu indeplinesc conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA in conformitate cu prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003, pct. 46, alin. (1) din H.G. nr. 44/2004, art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art. 4, art. 6 si art. 42 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata si art. 3(2) din O.M.F.P. nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor H.G. nr. 831/1997, precum si a Deciziei nr. 5/15.01.2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie cu privire la aplicarea dispozitiilor art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicata, si ale art. 145 alin. (8) lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind aprobarea Codului fiscal, referitor la deducerea taxei pe valoarea adaugata.

Pentru a nu pune totusi la indoiala realitatea tranzactiilor inscrise in documentele care au inscrisa taxa pe valoarea adaugata in valoare totala de 12.111 lei, potrivit art. 97 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, organele de inspectie au solicitat la Activitatea de inspectie fiscala Bucuresti control incrucisat la furnizorii societatii ABC S.R.L., prin adresele inregistrate la A.I.F. Neamt sub nr. ..., ... si .../21.07.2008, astfel:

1. pentru S.C. ... S.R.L. s-a solicitat verificarea facturilor fiscale seria ... nr. .../01.09.2005, TVA – ... lei si seria ... nr. .../19.08.2005, TVA – ... lei, in raspunsul primit de la A.I.F. Bucuresti cu adresa nr. ... /30.09.2008 precizandu-se ca societatea furnizoare se afla in stare de dizolvare judiciara conform art. 237 din Legea nr. 31/1990, mandatul administratorului si sediul social fiind expirate, astfel ca verificarea nu a putut fi efectuata.

2. pentru S.C. ... S.R.L. s-a solicitat verificarea facturilor fiscale seria ... nr. .../fara data, TVA – ... lei, seria ... nr. .../fara data, TVA – ... lei si seria ... nr. .../fara data, TVA – ... lei, in raspunsul primit de la A.I.F. Bucuresti

cu adresa nr. .../12.09.2008 precizandu-se ca societatea furnizoare se afla pe lista contribuabililor declarati inactivi, la pozitia nr. ..., asa cum a fost publicata lista aprobata prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 1039/2007 si ca facturile ce fac obiectul verificarii nu au fost ridicate de S.C. ... S.R.L.

3. pentru S.C. ... S.R.L. s-a solicitat verificarea facturilor fiscale seria ... nr. .../fara data, TVA – ... lei si seria ... nr. .../fara data, TVA – ... lei, in raspunsul primit de la A.I.F. Bucuresti cu adresa nr. .../12.11.2008, inregistrata la A.I.F. Neamt sub nr. .../24.11.2008 precizandu-se ca societatea furnizoare se afla pe lista contribuabililor declarati inactivi, la pozitia nr. ... asa cum a fost publicata lista aprobata prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 1039/2007, astfel ca realitatea transferurilor comerciale cu bunurile inscrise in aceste documente nu se confirma.

In anexa 3 la Raportul de inspectie fiscala, la primele 7 pozitii, se regasesc detaliate elementele documentelor pentru care taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei nu a fost acceptata la deducere.

- ... lei reprezinta TVA dedusa de pe documente nelegale, respectiv de pe factura fiscala seria ... nr. .../fara data, emisa de S.C. ... S.R.L. Bucuresti, necompletata cu datele de expediere si CNP, document care nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA in conformitate cu prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 46, alin. (1) din H.G. nr. 44/2004, art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art. 4, art. 6 si art. 42 din Legea nr. 82/1991, republicata si art. 3(2) din O.M.F.P. nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice deprivind intocmirea si utilizarea acestora.

In anexa 3 la Raportul de inspectie fiscala, la pozitia 8 se regasesc detaliate elementele documentului pentru care taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei nu a fost acceptata la deducere.

- ... lei reprezinta TVA dedusa de pe documente nelegale, respectiv de pe factura fiscala seria ... nr. .../24.03.2005, completata in RON desi la data de 24.03.2005 facturile se completau in ROL, TVA – ... lei si seria ... nr. .../fara data, TVA – ... lei, emise de S.C. ... S.R.L. Bucuresti, fara date de expediere, fara a avea inscrise la rubrica beneficiar codul unic de inregistrare, nr. de inregistrare la ORC, adresa completa, fara semnatura de primire, documente care nu indeplinesc conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA in conformitate cu prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 46, alin. (1) din H.G. nr. 44/2004, art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art. 4, art. 6 si art. 42 din Legea nr. 82/1991, republicata si art. 3(2) din O.M.F.P. nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice deprivind intocmirea si utilizarea acestora, precum si a Deciziei nr. 5/15.01.2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie cu privire la aplicarea dispozitiilor art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicata, si ale art. 145 alin. (8) lit. a) si b) din

Legea nr. 571/2003 privind aprobarea Codului fiscal, referitor la deducerea taxei pe valoarea adaugata.

In anexa 3 la Raportul de inspectie fiscala, la pozitiile 9 si 10, se regasesc detaliate elementele documentelor pentru care taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei nu a fost acceptata la deducere.

- ... lei reprezinta TVA dedusa din documente nelegale, ce nu intrunesc conditiile de deducere in conformitate cu art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 46, alin. (2) din H.G. nr. 44/2004, respectiv bonurile fiscale de carburant auto nu au inregistrat numele beneficiarului si numarul de inmatriculare a autoturismului, documente prezentate in anexa nr. 4 la Raportul de inspectie fiscala.

Situatia taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.03.2005 – 31.03.2008 este prezentata centralizat in Anexa nr. 2 la Raportul de inspectie fiscala, in totalurile coloanelor tabelului fiind incluse si sumele declarate pentru trimestrul I 2008 prin decontul TVA depus la data de 02.12.2009, respectiv TVA colectata in suma de ... lei, TVA deductibila in suma de ... lei si TVA de rambursat in suma de ... lei.

Avand in vedere cele retinute in legatura cu taxa pe valoarea adaugata colectata si deductibila, declarata de contribuabil si stabilita cu ocazia inspectiei, situatia se prezinta astfel:

- TVA colectata decont ... lei
- TVA colectata inspectie ... lei
- TVA deductibila decont ... lei
- TVA deductibila inspectie fiscala ... lei
- TVA de recuperat decont ... lei
- TVA de plata inspectie ... lei
- Diferenta stabilita suplimentar ...lei.

Pentru nerespectarea termenelor legale de virare a sumelor stabilite suplimentar, s-au calculat majorari de intarziere in suma de ...lei, conform art. 116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala (Anexa nr. 5 la Raportul de inspectie fiscala).

III. Luand in considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei si actele normative in vigoare la data efectuării operatiunilor, se retin urmatoarele:

1. Cauza supusa solutiunii este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamt se poate pronunța asupra legalitatii stabilirii diferentiei de taxa pe valoarea adaugata la nivelul sumei de ...lei pentru perioada martie 2005 – martie 2008.

In fapt,

Ca urmare a solicitarii de catre S.C. ABC S.R.L. a corectiei deconturilor de TVA pentru perioada 2005 – 31.03.2008, si avand in vedere ca in baza de date a organului fiscal existau deja inregistrate deconturile TVA pentru perioada pana la trimestrul III 2006 inclusiv, organul fiscal teritorial a solicitat Activitatii de

inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Neamt efectuarea unei inspectii fiscale in vederea stabilirii situatiei fiscale reale a societatii.

Avand in vedere solicitarea A.F.P. ... formulata cu adresa nr. ... /30.05.2008, inregistrata la A.I.F. Neamt sub nr.../02.06.2008, organele de inspectie fiscala au inceput inspectia fiscala in vederea verificarii taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 18.03.2005 – 31.03.2008 potrivit art. 103 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv la sediul organului fiscal, loc de desfasurare a inspectiei de comun acord stabilit cu contribuabilul.

La data de 26.06.2008, documentele societatii au fost predate organelor de inspectie fiscala, conform procesului verbal de predare – primire existent in copie la dosarul cauzei, in urma verificarii efectuate intocmindu-se Procesul verbal nr. .../20.11.2008. In acest proces verbal organele de inspectie fiscala au consemnat sumele reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata, deductibila si de plata/de rambursat pentru perioada 16.03.2005 – 31.03.2008 evidentiata in deconturile depuse, in deconturile rectificate sau nedepuse si evidentiata in balanta de verificare, stabilind ca societatea detine documente pentru TVA inregistrata in balanta de verificare pentru perioada sus mentionata, astfel:

- ... lei – TVA deductibila;
- ...lei – TVA colectata;
- ... lei – TVA de rambursat.

Pe parcursul verificarii organele de inspectie au facut o serie de constatari referitoare la documentele contabile care au stat la baza rectificarii solicitate de societate, aratand ca unele documente de aprovizionare nu sunt completate cu toate informatiile prevazute de formular si au solicitat Activitatii de inspectie fiscala Bucuresti verificarea facturilor emise pentru S.C. ABC S.R.L. de catre S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L. si S.C. ... S.R.L.

Avand in vedere faptul ca pana la data de 20.11.2008, cand au predat documentele societatii si au incheiat Procesul verbal nr. ... nu erau primite toate raspunsurile de la A.I.F. Bucuresti, organele de inspectie nu s-au putut pronunta in legatura cu realitatea si legalitatea operatiunilor si au lasat masura ca remediarea erorilor materiale privind corelatia dintre evidenta contabila si fiscala sa se efectueze de catre contribuabil conform art. 84 din O.G. nr. 92/2003, republicata, neluandu-se masuri de natura fiscala si neinscriindu-se cale de atac a acestui proces verbal.

Considerand ca efectueaza rectificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada martie 2005 – martie 2008, la data de 02.12.2008 societatea a depus la A.F.P. ... decontul de TVA nr. ..., pentru trimestrul I 2008, nedepus pana la aceasta data, in care a declarat sumele inscrise de organele de inspectie fiscala in procesul verbal nr. .../20.01.2008 ca fiind evidentiata in balanta de verificare pentru intreaga perioada verificata, respectiv ... lei – TVA colectata, ... lei - TVA deductibila si ... lei – TVA de rambursat.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. ..., finalizat prin emiterea Deciziei de impunere nr. ..., organele de inspectie au incheiat verificarea taxei pe valoarea adaugata **pentru perioada 18.03.2005 – 31.03.2008**, constatand ca **exista diferente intre sumele evidentiata pentru intreaga perioada** ca taxa pe

valoarea adaugata colectata, deductibila si de rambursat/plata **in evidenta fiscala** (declarate de societate) **si cele stabilite cu ocazia inspectiei.**

Diferentele constatate au avut doua cauze, si anume:

1. societatea a inregistrat in perioada verificata in deconturile de TVA ca taxa colectata suma de ... lei, fata de ... lei, cat au constatat organele de inspectie fiscala ca ar fi fost corect de evidentiata, rezultand ca societatea a colectat in plus TVA in suma de ...lei;

2. societatea a inregistrat in perioada verificata in deconturile de TVA ca taxa deductibila suma de ... lei, fata de ... lei, cat au constatat organele de inspectie fiscala ca ar fi fost corect de evidentiata, rezultand ca societatea a dedus in plus TVA in suma de ...lei, suma formata din:

- ...lei reprezentand TVA deductibila inregistrata eronat in deconturile de TVA, fara a avea la baza documente justificative,
- ...lei reprezentand TVA dedusa de pe documente care nu indeplinesc conditiile de exercitare a dreptului de deducere, nefiind completate cu toate datele prevazute de legislatia in vigoare la data efectuarii operatiunilor de aprovizionare.

Constatările organelor de inspectie fiscala din Bucuresti transmise in urma solicitarii controalelor incrucisate la furnizorii S.C.ABC S.R.L. nu au stat la baza stabilirii nedeductibilitatii taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile detinute de la acestia.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. ... si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../12.12.2008 s-au calculat majorari de intarziere in suma de ...lei pentru nevarsarea la termenele legale a sumelor stabilite suplimentar.

S.C. ABC S.R.L., prin contestatia formulata, nu este de acord cu faptul ca organele de inspectie fiscala au luat in considerare decontul de TVA depus la data de 02.12.2008, cu sumele centralizate pentru perioada 2005 – 31.03.2008, ca un decont depus pentru trimestrul I 2008 si nu ca pe unul rectificativ pentru toata perioada, in conditiile in care i s-a lasat ca masura corelarea evidentei contabile cu cea fiscala, si nici cu faptul ca nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA din documentele de aprovizionare care nu sunt completate cu toate datele cerute de formular in conditiile in care TVA colectata din facturile emise de ea si care nu aveau completate toate elementele a fost considerata ca fiind corect evidentiata. De asemenea, nu este de acord cu faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat destinatia bunurilor achizitionate pentru care nu s-a acordat drept de deducere a TVA din documentele de achizitie.

In contestatie si in completarile depuse ulterior societatea mai face referiri la obiectiunile depuse la Procesul verbal nr. .../20.11.2008 si la unele aspecte legate de nerespectarea procedurilor de inspectie fiscala.

În drept,

Referitor la exercitarea dreptului de apreciere, art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede urmatoarele:

„Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte

soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Referitor la forța probantă a documentelor justificative și evidentelor contabile, art.64 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

„ Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

Potrivit art. 6 alin.(1) din Legea nr. 82/1991 privind Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.

Referitor la forma și conținutul declarației fiscale, art. 82 din O.G. nr. 92/2003 , republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.”

Referitor la efectuarea inspecției fiscale, art.94 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;

k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, prevederea legală s-a regăsit în anul 2005 la **art.145 alin.(8) și (9)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, articolul invocat de organele de inspecție fiscală fiind cel în vigoare în anul 2008, respectiv **art. 146 alin. (1) lit a) și (2)** din același act normativ, cu același conținut, care prevede ca:

„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) - *devenit alin. (5)*, și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...]

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

În legătură cu articolul citat anterior, punctul **51 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003** cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, **devenit ulterior pct. 46 alin. (2)**, precizează următoarele:

„Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”

Art. 155 alin. (8) din Codul fiscal în vigoare în anul 2005, avea următorul conținut:

„Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

a) seria și numărul facturii;

- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
- f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";
- h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice."

Art. 155 alin. (5) din Codul fiscal cu modificarile și completările aduse până la data inspectiei, invocat de organele de inspectie în Raportul de inspectie fiscală, prevede următoarele:

„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) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;
- e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;
- f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);
- g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;
- h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);
- i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);
- j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, [...]"

Referitor la denominarea monedei naționale

O.M.F.P. nr. 1840/2004 pentru aprobarea Precizărilor referitoare la unele măsuri care trebuie luate pentru punerea în aplicare a Legii nr. 348/2004 privind denominarea monedei naționale prevede următoarele:

„A. Contabilizarea operațiunilor, raportări contabile periodice și situații financiare anuale

1. În perioada 1 ianuarie - 30 iunie 2005, persoanele prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, țin contabilitatea în lei vechi.

Pentru această perioadă registrele de contabilitate, **formularele financiar-contabile, comune pe economie, cele privind taxa pe valoarea adăugată**, precum și alte registre, situații și jurnale de evidență **se întocmesc în lei vechi.**

2. Raportările contabile semestriale la data de 30 iunie 2005 ale persoanelor prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se întocmesc în lei vechi, la nivel de mii lei."

Fata de motivele de fapt și de drept prezentate anterior se retin următoarele:

- Societatea a înregistrat în perioada martie 2005 – martie 2008, ca taxa pe valoarea adăugată deductibilă, printre altele, suma de ...**lei**, din care suma de ... **lei** aferentă aprovizionării cu diverse mijloace fixe, marfuri, materiale de la furnizori din București, respectiv de la S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L. și suma de ... **lei** aferentă aprovizionării cu carburanți auto.

Potrivit prevederilor legale invocate în drept, taxa pe valoarea adăugată poate fi dedusă în baza unor facturi fiscale ce cuprind în mod obligatoriu toate informațiile reglementate de lege.

Taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei a fost dedusă dintr-un număr de 10 facturi având înscrise ca furnizoare societățile enumerate mai sus, dar care nu conțineau toate informațiile solicitate de formular, respectiv date de identificare a beneficiarului, data emiterii facturii, date privind expediția, una dintre ele, având data de 24.03.2005, fiind completată în lei noi, deși denominarea monedei naționale s-a aplicat începând cu data de 01.07.2005.

Motivația petentei privind faptul că necompletarea tuturor datelor pe facturile de aprovizionare ori completarea incorectă a facturii în RON sunt vicii de formă, nu de fond, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a

contestatiei intrucat legislatia prevede foarte clar faptul ca dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata este acordat doar in cazul detinerii de catre cumparator a unor facturi care sa cuprinda toate informatiile prevazute de aceste documente.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei motivatia petentei potrivit careia bunurile respective au fost utilizate pentru nevoile firmei sau au fost comercializate, deoarece aceasta este doar una dintre conditiile impuse in exercitarea dreptului de deducere a TVA, detinerea unor documente ce cuprind mentiunile complete cerute de lege fiind o alta conditie obligatorie de respectat. De asemenea, nici afirmatia contestatoarei conform careia in conditiile in care nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor, taxa colectata ar trebui sa-i fie restituita, nu poate fi retinuta ca favorabila in solutionarea contestatiei intrucat legiuitorul reglementeaza clar si trateaza distinct dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata si obligatia colectarii taxei, neconditionand una de cealalta.

Avand in vedere cele prezentate, retinem ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal stabilind ca taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei nu poate fi dedusa prin aplicarea Legii nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare - art. 146 alin. (1), avand acelasi continut cu art. 145 alin. (8) in vigoare in anul 2005.

Taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei a fost dedusa in perioada aprilie 2005 – martie 2007 avand la baza bonuri fiscale nestampilate si pe care nu era inscrisa denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului, contrar prevederilor legale invocate in drept. Motivatia petentei referitoare la imposibilitatea sa de a determina operatorul de la punctele de alimentare cu carburanti de a inscrie pe bonurile fiscale date care nu îl intereseaza, precum si ca la niciun control anterior acest fapt nu a fost constatat ca o deficiente, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece pentru deducerea TVA inscrisa in bonuri fiscale detinute in urma aprovizionarii cu carburanti auto a autovehiculelor, exista prevederea speciala citata mai sus, respectiv pct. 46 alin. (2) – pct. 51 alin. (2) pana la 01.01.2007 - din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal stabilind că taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei nu poate fi dedusa prin aplicarea Legii nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare - art. 146 alin. (1), avand acelasi continut cu art. 145 alin. (8) in vigoare in anul 2005 si pct. 46 alin. (2) – pct. 51 alin. (2) pana la 01.01.2007 - din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

In legatura cu taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei pentru care organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se admite deducerea, acestea au invocat in mod legal si prevederile Deciziei V/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie potrivit carora taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa in cazul in care documentele justificative prezentate cuprind mentiuni incomplete sau care nu corespund realitatii.

- **Referitor la diferentele inscrise in plus in deconturile de TVA, ...lei la TVA colectata si ...lei la TVA deductibila**, organele de inspectie fiscala au

invocat in mod legal prevederile art. 82 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat societatea nu a declarat in mod corect sumele cu titlu de TVA trimestrial. Din cele inscrise de organele de inspectie fiscala in Procesul verbal nr. 7806/20.11.2008 referitor la TVA evidentiata in balanta de verificare pe intreaga perioada verificata, societatea a interpretat ca este necesara depunerea unui decont „rectificativ” pentru aceasta perioada, intocmind si depunand in acest sens Decontul TVA nr. .../02.12.2008, cu sumele cumulate pentru perioada martie 2005 – martie 2008.

*Avand in vedere prevederile art. 94 alin. (3) lit. e) din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza ca diferentele in plus sau in minus se stabilesc fata de obligatiile declarate la momentul inceperii inspectiei fiscale si intrucat data inceperii inspectiei fiscale a fost **09.07.2008**, retinem ca pentru stabilirea diferentelor suplimentare organele de inspectie trebuiau sa aiba in vedere numai TVA declarata la organul fiscal pana la data inceperii inspectiei fiscale si TVA pentru care nu a acordat drept de deducere pe motivul ca documentele de aprovizionare nu indeplineau conditiile cerute de legislatia in vigoare, fara a lua in analiza si cele inscrise in decontul de TVA pentru trimestrul I 2008 depus la organul fiscal la data de **02.12.2008**, ulterior inceperii inspectiei fiscale.*

Fata de aceste aspecte, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta in ceea ce priveste cuantumul diferentei suplimentare de taxa pe valoarea adaugata, urmand a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, „*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*” si a se desfiinta partial Raportul de inspectie fiscala nr. ... si Decizia de impunere nr. ... emise de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Neamt. **Aspectele legate de modul de declarare a TVA pana la data de 09.07.2008 vor fi reverificate de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a intocmit actele atacate, reverificare la care se vor lua in considerare cele retinute prin prezenta decizie, respectiv ca pentru TVA in suma de ...lei societatea nu are drept de deducere, iar TVA declarata de contribuabil pana la data inceperii inspectiei fiscale este cea declarata pana la data de 09.07.2008.**

La reverificare se vor avea in vedere si Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.519/2005 care precizeaza:

"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.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

- **Referitor la majorările de întârziere in suma de ...lei**, stabilite prin Decizia de impunere nr. ... privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de

inspectia fiscala aferente TVA in suma de ...lei, menționăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Intrucat organul de solutionare a contestatiilor nu s-a putut pronunta asupra diferentei suplimentare de TVA in suma de ...lei, nu se poate pronunta nici asupra majorarilor de intarziere datorate si avand in vedere principiul de drept potrivit caruia „accesoriul urmeaza principalul”, **urmeaza a se desfiinta partial Raportul de inspectie fiscala si Decizia de inspectie nr. ... si in ceea ce priveste suma de ...lei reprezentand majorari de intarziere aferente diferentei suplimentare de taxa pe valoarea adaugata, cu aplicarea ulterioara a prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.**

2. Contestatia societatii si completarile depuse ulterior fata de aceasta cuprind si aspecte care au alt caracter decat cel de cale administrativa de atac, referitoare la procedura de desfasurare a controlului fiscal, cum ar fi:

- controlul a fost efectuat abuziv - inspectia neefectuandu-se la sediul societatii, reprezentantul acesteia nu a putut astfel sa ofere date necesare clarificarii situatiilor de fapt fiscale; societatea si-a intrerupt activitatea in perioada iulie 2008 – noiembrie 2008 deoarece documentele erau retinute de organele de inspectie fiscala;
- prin intreruperea activitatii i-au fost provocate pagube materiale;
- i-au fost intocmite doua acte de control de catre aceleasi organe de inspectie, care au efectuat atat activitate de inspectie, cat si de valorificare a actului de control si de recuperare a sumelor prin decizia de impunere;
- societatea a constatat ca la data de 09.12.2008 decontul predat la A.F.P. ... nu era inregistrat in evidenta fiscala;
- discutia finala privind rezultatele inspectiei a fost devansata de la data de 12.12.2008 la 10.12.2008 cu scopul de a nu se putea organiza un flagrant in legatura cu suma solicitata de organele de inspectie pentru a intocmi in alt mod raportul de inspectie fiscala.

Societatea a depus la D.G.F.P. Neamt **obiectiuni la Procesul verbal nr. ... /20.11.2008**, care au fost comunicate prin posta la data de 27.11.2008, asa cum rezulta din adresa transmisa directiei la data de 04.03.2009, la care petenta face referiri in contestatie, si in legatura cu care la data de 19.03.2009 Activitatea de inspectie fiscala a comunicat organului de solutionare a contestatiei urmatoarele:

- obiectiunile transmise cu adresa nr. .../26.11.2008, au fost inregistrate la A.I.F. Neamt sub nr. .../28.11.2008;
- nu i s-a formulat contribuabilului un raspuns la aceste obiectiuni avand in vedere faptul ca actul atacat prin acestea, respectiv Procesul verbal nr. .../20.11.2008, nu este un act administrativ fiscal impotriva caruia sa se poata formula contestatie, ci este un act ce a stat la baza emiterii ulterioare a deciziei de impunere.

Potrivit pct. 9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.519/2005, „În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul învestit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia.” **Avand in vedere cele expuse mai sus, organul de solutionare a contestatiei urmeaza sa transmita Compartimentului Relatii Publice documentele depuse de contestator in care prezinta aspectele sus mentionate pentru a se pronunta asupra acestora.**

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin.(3) si art.218 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Desfiintarea mentiunilor din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... si a mentiunilor din Raportul de inspectie fiscala nr. ... intocmite de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Neamt pentru **S.C. ABC S.R.L.** ..., mentiuni privind taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de **...lei** si majorarile de intarziere aferente in suma de **...lei**, urmand ca diferenta suplimentara de TVA sa fie stabilita in functie de taxa declarata pana la data inceperii inspectiei fiscale si cu luarea in considerare a celor retinute in prezenta decizie de solutionare a contestatiilor, respectiv respingerea contestatiei in ceea ce priveste masura stabilita de organul de inspectie fiscala de a nu acorda drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de **...lei** aferenta unor bunuri aprovizionate pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile prevazute de lege.

Reverificarea va fi efectuata de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Neamt, prin alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal atacat, urmand ca in 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii sa incheie un alt act administrativ fiscal, conform considerentelor deciziei de solutionare a contestatiilor.

2. Transmiterea catre Compartimentul de relatii publice din cadrul D.G.F.P. Neamt a cererilor societatii care cuprind aspecte ce au alt caracter decat cel de cale administrativa de atac, pentru a se pronunta asupra acestora.

Decizia de solutionare a contestatiei poate fi atacata la Tribunalul Neamt in termen de 6 luni de la data comunicarii acesteia, conform prevederilor legale.