

## **DECIZIE nr. 668/310/15.04.2014**

privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. înregistrată la D.G.R.F.P  
Timișoara sub nr. ....../12.2013

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad cu adresa nr. ....../12.12.2013, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ....../18.12.2013, asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L.

CUI: .....

cu sediul în .....

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ....../10.12.2013 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ....../8/10.12.2013.

Societatea comercială S.C. X S.R.L. formulează contestație împotriva Raportului de Inspecție fiscală F-AR nr. ....../05.11.2013, solicitând anularea în parte a acesteia pentru stabilirea TVA suplimentară în sumă de xxxxx lei și accesoriile aferente în sumă de xxxxxxx lei.

În considerarea prevederilor art. 7, art. 85, art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organul competent în soluționare a solicitat petentei prin adresa nr. ....../31.01.2013 completarea dosarului cauzei cu obiectul contestației precum și precizarea sumei contestate individualizată pe categorii de impozite și taxe.

Prin adresa FN nr. ....../24.03.2014 înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ....../26.03.2014, petenta precizează că obiectul contestației sale este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-AR .... din 05.11.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR nr. .... din 05.11.2013.

Referitor la suma totală contestată, se rețin următoarele:

În condițiile în care petenta a solicitat anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală pentru stabilirea TVA suplimentară în sumă de xxxxx lei și accesoriile aferente în sumă de xxxx lei, iar în cuprinsul contestației formulate a prezentat motive și în ceea ce privește serviciile de transport aferente livrărilor intracomunitare, D.G.R.F.P Timișoara a solicitat petentei prin adresa nr. ....../6/31.01.2013, în temeiul art.7 și art.206 din Codul de Procedura Fiscală coroborat cu dispozițiile pct.2.1 din Ordinul nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003

privind Codul de procedura fiscală, republicată, precizarea sumei totale contestate, individualizată pe categorii de impozite și taxe.

Cu adresa nr. .... /24.03.2014, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. .... /26.03.2014, petenta a răspuns solicitării conținută în adresa precitată, arătând „, cuantumul sumei totale contestate fiind TVA suplimentar xxxxxx plus accesorii aferente în sumă de xxxxxxlei ”, în cuprinsul căreia a aratat :

*„ Cu privire la constatările făcute în legătură cu relațiile comerciale dintre petentă și SC A SRL sumele contestate sunt TVA suplimentar xxxxx lei, accesorii aferente dobânzi/majorări xxxxxx lei + penalități xxxxx lei”, iar în ceea ce privește serviciile de transport aferente livrărilor intracomunitare verificate „, Suma contestată în acest caz este TVA suplimentar xxxxx lei, accesorii aferente: dobânzi/majorări de întârziere xxxxxxlei + penalități xxxxxx lei.”*

Din conținutul Deciziei de impunere F-AR nr. .... /05.11.2013 în legătură cu capetele de cerere din decizie indicate în cuprinsul contestației a rezultat că, în sarcina petentei s-a stabilit o taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma totală de xxxxxx lei (xxxxxxlei + xxxxxx lei ).

Față de cele prezentate mai sus, se reține că, în condițiile în care, prin Decizia de impunere F-AR nr. .... /05.11.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, în legătură cu capetele de cerere din decizia de impunere indicate în cuprinsul contestației cât și în completarea la contestație, a fost stabilită în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în cuantum de xxxxx lei (xxxxxx lei + xxxxx lei ), Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va investi, după verificarea în totalitate a condițiilor de procedură, cu soluționarea contestației formulată de SC X SRL, pentru debitul în suma totală de xxxxxx lei stabilită în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AR nr. .... /05.11.2013.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei Dl. LF, în calitate de administrator și poartă ștampila societății petente, conform prevederilor art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, având în vedere că Decizia de impunere F-AR nr. 26/05.11.2013 a fost comunicată administratorului petentei în data de **08.11.2013** sub semnătură privată, iar reprezentantul legal al petentei a depus contestația la data de **06.12.2013**, prin intermediul serviciilor poștale, conform originalului plicului purtând ștampila Oficiului Poștal Nădlac, existent la dosarul cauzei și nu prin prezentarea directă la Registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad.

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

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Raportului de Inspecție fiscală F-AR nr. ..../05.11.2013. Urmare solicitărilor conținute în adresa nr. ..../31.01.2013 a D.G.R.F.P Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații, cu adresa nr.....24.03.2014, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ..../26.03.2014, petenta a precizat că obiectul contestației sale este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-AR ... din 05.11.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR nr.. din 05.11.2013 și că suma contestată o reprezintă suma de xxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și accesoriile aferente în sumă de xxxx lei, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

Cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală în legătură cu relațiile comerciale dintre petentă și SC A SRL, invocând prevederile art. 126 alin. lit.c din art. 127 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, petenta arată că, chiar dacă susținerile referitoare la sustragerea de către SC A SRL de la verificări ulterioare ar fi confirmate, acest aspect nu este de natură a determina concluzia ca societatea petentă nu este o persoană impozabilă, atâta timp cât aceasta are date de identificare și desfășoară operațiuni în sensul celor prevăzute de art. 127 al.2 din Legea nr.571/2003. Simpla invocare a faptului că A SRL se sustrage de la efectuarea verificărilor ulterioare nu este un aspect imputabil petentei și nici nu poate constitui un motiv de anulare a dreptului de deducere a TVA pentru facturile emise de SC A SRL.

Cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală în legătură cu relațiile comerciale dintre petentă și SC SG SRL, petenta arată că, în raportul de inspecție fiscală nu s-a precizat data de la care se susține ca a fost radiată aceasta societate respectiv dacă relațiile comerciale au fost derulate înainte sau după radierea acesteia și totodată nu sunt precizate operațiunile pe care organele de control le-au apreciat ca fiind nedeductibile fiscal neputând fi vorba de totalitatea relațiilor derulate.

Cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală în legătură cu relațiile comerciale dintre petentă și SC GC SRL, petenta susține că neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor emise de firma vânzătoare pe motivul că nu a fost declarată la organul fiscal efectuarea acestor livrări, nu se încadrează în cele prevăzute expres de lege pentru a aprecia caracterul deductibil al TVA .

Cu privire la efectuarea serviciilor intracomunitare de transport marfă, petenta arată că, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală susțin nedeductibilitatea operațiunilor de transport desfășurate, întrucât pe de-o parte, se susține ca petenta nu ar fi pus la dispoziție toate documentele de transport, fără însă a indica care sunt acestea, iar pe de altă parte că beneficiarii serviciilor de transport ar fi două persoane fizice neplătitoare de TVA. Arată că, o astfel de concluzie nu poate atrage prin sine însăși consecința nerecunoașterii

caracterului deductibil al operațiunii efectuate, fiind necesar a se dovedi cu certitudine faptul că beneficiarii transporturilor nu sunt persoane impozabile. Or simpla eroare (dublarea codurilor verificate) rezultă în urma unei verificări nu poate imprima consecința nerecunoașterii beneficiarului ca persoană impozabilă.

Arată că, în conformitate cu art. 10 alin. 1 din OMF nr.2222/2006 a pus la dispoziția organelor de control documentele necesare scutirii, eroarea rezultată în urma verificării acestora neputând dovedi faptul că transporturile s-au efectuat către persoane fizice.

**II.** În Decizia de impunere F-AR nr. ..../05.11.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

S.C. X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 01.01.2008 – 30.09.2013, facturi emise de furnizorii S.C. A S.R.L., SC SG SRL și SC GC SRL reprezentând achiziții de BCA, vată minerală și anvelope în sumă totală de xxxxx lei pentru care si-a exercitat dreptul de deducere al T.V.A înscris în aceste facturi în sumă de xxxxx lei.

Cu privire la furnizorii petentei, organele de inspecție fiscală au constatat că aceștia nu au declarat, prin declaratia 394, livrări de bunuri către firma verificată, iar urmare controalelor încrucișate s-a constatat că, în cazul SC A SRL aceasta se sustrage de la efectuarea verificării motiv pentru care s-a întocmit sesizare penală, iar în cazul SC SG SRL s-a comunicat că aceasta este radiata.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta a încălcat prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(1) și art.145 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 motiv pentru care au stabilit ca petenta nu are dreptul de deducere a TVA în sumă de xxx lei aferentă acestor achiziții stabilind un TVA suplimentar în suma de xx lei.

Totodată, în perioada verificată, petenta a realizat prestări de servicii intracomunitare reprezentând transport de bunuri operațiuni scutite cu drept de deducere conform art. 133 alin 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

În urma verificării efectuate s-a constatat că petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală doar o parte din documentele de transport internațional. De asemenea din datele furnizate de Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul D.G.F.P Arad, a rezultat că petenta a efectuat prestări servicii către persoane fizice neplătitoare de TVA pe un cod eronat (....., cod aparținând unor firme ca Meser și Daniela Kronschnabl, operațiuni care apar ca operațiuni românești suspecte.

Operațiunile pentru care petenta nu a prezentat documentele de transport internațional repectiv scrisoare de trasură CMR precum și operațiunile românești suspecte au fost tratate de organele de inspecție fiscală ca și operațiuni având locul prestării în România, colectând o TVA în sumă de xxxx lei.

**III.** SC X SRL cu sediul în Jud.Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ...., are cod unic de înregistrare RO ..... cont bancar

deschis la BANCA ROMÂNĂ PENTRU DEZVOLTARE, .....0, si are ca obiect principal de activitate „Transporturi rutiere de mărfuri” – cod CAEN 4941

*Referitor capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de BCA, vata minerala, anvelope de la furnizorii SC A SRL, SC SG SRL si SC GC SRL pe motiv că societățile furnizoare nu au declarat, prin declarația 394, livrări de bunuri către petentă, iar controalele încrucișate nu s-au putut realiza deoarece firmele fie s-au sustras de la efectuarea lor, fie au fost radiate, fără a analiza însă condițiile prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.*

În fapt, în perioada 01.01.2008 – 30.09.2013, SC X SRL a achiziționat BCA, vată minerală și anvelope de la furnizorii SC A SRL, SC SG SRL și SC GC SRL pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de furnizori.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat că în speță nu a putut fi probată realitatea operațiunilor consemnate în facturile emise către SC A SRL, SC SGSRL si SC GC SRL, existând suspiciuni că aceste firme nu au înregistrat facturile ca venituri si nu au colectat TVA aferentă operațiunilor consemnate în acestea.

Cu privire la furnizorii petentei, se constată că aceștia nu au declarat, prin declarația 394, livrări de bunuri către firma verificată, iar urmare controalelor încrucișate a rezultat că, în cazul SC A SRL aceasta se sustrage de la efectuarea verificării motiv pentru care s-a întocmit sesizare penală, iar în cazul furnizorului SC SG SRL s-a comunicat că aceasta firmă este radiată.

**În drept**, in conformitate cu prevederile art. 145 alin.(1), alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile; (...) ”*

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art. 146 alin.(1) lit.a) din același act normativ :

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); [...]*”:

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factură fiscală.

Acestea se coroborează cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care stipulează:

*“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. ”*

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

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

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

*b) data emiterii facturii;*

*c) 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 153<sup>1</sup>, 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. 125<sup>1</sup> 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, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din Directiva a 6-a, ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale art. 160, o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea "taxare inversă";

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu."

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus citate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor și/sau serviciilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că "taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care

documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”.

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că firmele care au emis facturile nu au depuse declarații de impozite și taxe, fie se sustrag de la efectuarea verificării întocmindu-se în acest sens sesizare penal, fie sunt radiate, constându-se că petenta nu a respectat prevederile art.134<sup>1</sup> și art. 145 alin.1 și 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise de SC A SRL, SC S SRL și SC G SRL fără însă a proceda la o analiză temeinică a facturilor în cauză, respectiv a modului lor de completare pentru a se stabili concret, pentru fiecare factura în parte care sunt datele și informațiile necompletate, precum și motivele pentru care acestea nu pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate, dacă marfa a intrat în gestiunea petentei și în acest caz dacă există note de intrare-recepție a mărfii, precum și fișe de magazie pentru stocuri, dacă între stocul scriptic și faptic există neconcordanțe, dacă aceste achiziții sunt aferente realizării de operațiuni taxabile, respectiv dacă marfa respectivă îndeplinea toate cerințele legale privind documentele necesare pentru comercializare și astfel dacă putea fi comercializată, precum și dacă a fost făcută plata, în cazul în care aceste mărfuri au fost comercializate și s-a colectat TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au verificat dacă aprovizionările au fost efectuate pentru realizarea obiectului de activitate desfășurat de societatea petentă, dacă achizițiile au fost efectiv realizate și înregistrate în evidența sa contabilă și dacă sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, faptul că firmele care au emis facturile nu funcționează la sediul declarat, nu au depuse declarații de impozite și taxe și faptul că împotriva unora au fost formulate sesizări penale nu este de natură să conducă la neacordarea dreptului de deducere al TVA, în virtutea principiului general de *drept ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

Având în vedere cele precizate mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează marfă pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează, nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar



este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete, care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și caracteristicile specifice sau dorite, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia, pentru a putea beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor achiziționate.

Așadar, se reține că, organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către petentă a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente și nu au analizat dacă petenta justifică utilizarea acestor bunuri în scopul prevăzut la alin.(2) lit.a) al art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și condițiile impuse de alin.(1) lit.a) al pct.46 pct.1 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Motivația organului de inspecție fiscală din cuprinsul raportului de inspecție fiscală cu privire la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată a constat numai în invocarea dispozițiilor art. 145 alin. 1 și 2 și art. 155 din Codul fiscal, fără a face prezentarea stării de fapt fiscale.

Mai mult din nici unul din documentele existente la dosarul cauzei (raportul de inspecție fiscală și anexele la raportul de inspecție fiscală, decizia de impunere), nu rezulta componența, sumei de xxxxx lei reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, neexistând mențiuni privind facturile fiscale prin care a fost individualizată TVA considerată nedeductibilă.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere F-AR nr.26/05.11.2013 organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.(1) și art.145 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare fără să analizeze în ce sens nu au fost acestea respectate, pentru reanalizarea situației privind TVA suplimentară în sumă de xxxxx lei, pe perioada verificată se va face aplicarea, art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

*(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". urmând să se desființeze decizia de impunere contestată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de xxx lei, iar organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să*

efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit.

*Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța asupra cuantumului diferenței suplimentare de TVA stabilita de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nu rezultă cu claritate modul de calcul al bazei impozabile și componența sumei reprezentând TVA colectată suplimentar aferentă operațiunilor de prestări de servicii intracomunitare.*

În fapt, prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr..../05.11.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad au stabilit în sarcina SC X SRL o diferență suplimentară de TVA în sumă de xxxxxlei.

Această sumă reprezintă TVA colectată suplimentar aferentă operațiunilor de prestări de servicii intracomunitare reprezentând transport de bunuri scutite cu drept de deducere pentru care petenta nu a prezentat documentele de transport internațional respectiv CMR - urile precum și operațiunile de prestări servicii către persoane fizice neplătitoare de TVA pe un cod eronat (.....), cod aparținând unor firme ca M și D K., operațiuni care apar ca operațiuni românești suspecte.

Toate aceste operațiuni au fost tratate de organele de inspecție fiscală ca și operațiuni având locul prestării în România, cu aplicarea prevederilor art. 133 alin. 2 lit. c din Codul fiscal.

**In drept**, potrivit art. 105 și art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 105. - (1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".*

*"Art. 109. - (1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, fata de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".*

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 94. - (2) Inspectia 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*

*indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]"*

*Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ mai sus citat "organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz", iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".*

*Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:*

*"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar - contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.*

*102.2. Cand este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei. Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile.*

*106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala".*

*In Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscale se precizeaza:*

*"Capitolul III - Constatari fiscale*

*Pentru fiecare obligatie fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale se vor avea in vedere si se vor cuprinde in constatari urmatoarele:*

*[...]*

*2. Obiective minimale avute in vedere*

***In actiunea de inspectie fiscala se vor avea in vedere urmatoarele obiective minimale:***

*- verificarea realitatii declaratiilor fiscale si informative in corelatie cu datele din evidenta contabila, registrele societatii sau orice alte documente justificative existente in societate ori obtinute prin controale incrucisate, precum si cu alte declaratii depuse in conformitate cu legile speciale;*

***- verificarea existentei contractelor si modul lor de derulare, in vederea determinarii tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabil, inclusiv identificarea faptica a surselor generatoare de venit;***

*- verificarea inregistrarii tuturor veniturilor aferente activitatii desfasurate;*

- verificarea utilizării documentelor cu regim special, pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2007. După această dată se va verifica modul de alocare și gestionare a documentelor fiscale conform prevederilor legale;

- verificarea modului de înregistrare a cheltuielilor aferente obținerii veniturilor, precum și a tratamentului fiscal al acestora;

- verificarea corectitudinii sumelor utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contribuțiile datorate.

### 3. Baza de impunere

A. În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impunere, se vor menționa:

- elementele identificate în activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere;

- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului;

- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;

- **modul de calcul al bazei impozabile și stabilirea eventualelor diferențe, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției stabilite suplimentar.**

Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;

- calculul obligațiilor fiscale accesorii la diferențele de impozite, taxe sau contribuții stabilite de inspecția fiscală;

- stabilirea responsabilităților pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei impozabile și efectuarea de propuneri pentru sancționare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul".

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Din documentele existente la dosarul cauzei respectiv raportul de inspecție fiscală, anexele acestuia și decizia de impunere, contestată nu rezultă componența sumei de xxxx lei reprezentând TVA colectată suplimentar aferentă operațiunilor de prestări de servicii intracomunitare reprezentând transport de bunuri scutite cu drept de deducere pentru care organele de inspecție fiscală cu au acordat facilitatea de scutire cu drept de deducere, neexistând precizări privind facturile

fiscale pentru care a fost colectata taxa pe valoarea adăugata în suma de xxxx lei înscrisă în decizia de impunere contestată, aspect semnalat de petentă în cuprinsul adresei nr...../24.03.2014 înregistrata la A.J.F.P Arad sub nr. ..../26.03.2014, existentă în original la dosarul cauzei.

Pe cale de consecință, organul competent în soluționarea contestației nu se poate investi cu soluționarea acesteia în legătură cu diferența suplimentară de TVA în suma de xxxx lei, în condițiile în care din documentele existente la dosarul contestației nu rezultă cu claritate modul de calcul al bazei impozabile care a generat-o și componența sumei de xxx lei reprezentând TVA colectata suplimentar de către organele de inspecție fiscală aferentă operațiunilor de prestări de servicii intracomunitare.

Având în vedere cele anterior prezentate rezultă că cele prezentate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală sunt mai mult decât succinte în legătura cu modul de calcul al bazei impozabile și componența sumei de xxxx lei reprezentând TVA colectata suplimentar aferentă operațiunilor de prestări de servicii intracomunitare, astfel încât organul competent în soluționarea contestației nu se poate investi cu soluționarea acesteia, fiind în imposibilitatea verificării corectitudinii determinării bazei impozabile și implicit a cuantumului obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în ceea ce privește diferența suplimentară de TVA în suma de 27.381 lei, motiv pentru care se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata care prevede ca *"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"*.

Conform pct. 11.5 și pct. 11.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

*"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare"*.

*"11.6. 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"*.

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR ..../05.11.2013, emisa în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ..../05.11.2013 va fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA în suma de xxx lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, *în conformitate cu prevederile legale în vigoare*, cu examinarea *in concreto* a tuturor stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al

organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală cu prezentarea detaliată a modului de calcul al bazei impozabile și a tuturor elementelor identificate în activitatea petentei care au influența asupra bazei de impunere.

Referitor la dobânzile de întârziere în sumă de xxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AR nr. .../05.11.2013, se reține că, petenta contestă parțial decizia de impunere pentru capetele ce cerere privind taxa pe valoarea adăugată suplimentară în cuantum de xxxxx9 lei și de xxxx lei, iar organul de soluționare a contestației nu poate determina cuantumul accesoriilor aferente obligațiilor fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestate.

Stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul contestat reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei și în sumă de xxxx lei Decizia de impunere F-AR nr. .../05.11.2013 va fi desființată, rezultă că și pentru capetele de cerere privind dobânzile de întârziere în sumă de xxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere F-AR nr. ....6/05.11.2013 va fi desființată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 145 alin.(1), alin.(2) lit.a), art. 146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.46 alin.(1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 7 alin. (2), art. 94, art. 105, art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 102.1, pct.102.2, pct. 106.4 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală coroborat cu art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și pct. 11.6 și pct. 11.7 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr.

, se

**DECIDE**

- desființarea Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR .../05.11.2013 emisa de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspectie Fiscala Arad, pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând:

- xxxx lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar

- xxxx lei dobânzile de întârziere

- xxxx lei penalități de întârziere urmând ca Activitatea de Inspectie Fiscala Arad prin organele sale de specialitate, sa efectueze o noua inspecție fiscală pentru aceeași perioadă verificată, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

- prezenta decizie se comunica la:

· SC X SRL

· AJFP Arad

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

**DIRECTOR GENERAL,**