



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bihor



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2010
privind soluționarea contestației formulată de
SC "X" SA din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr. Z cu privire la competența de soluționare în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 39/ 2010, a contestației formulată de SC "X" SA din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind plata la bugetul de stat a sumei de Z lei, reprezentând:

- Z lei - taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorări de întârziere aferente;
- Z lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport cu data comunicării prin poștă cu confirmare de primire la2009, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală Bihor spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control

ale Activității de Inspecție Fiscală Bihor, SC "X" SA aduce următoarele argumente:

- menționează că prin decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii 2004 depus la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Z sub nr. Z a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, sumă aprobată la rambursare prin Decizia de rambursare nr. Z;

- precizează că prin Raportul de inspecție fiscală nr. Z și Decizia de impunere nr. Z organele de inspecție fiscală invocând prevederile art. 11 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal au considerat că tranzacțiile efectuate cu trei dintre furnizorii de semințe de floarea soarelui și soia nu au avut un scop economic și nu le-au luat în considerare, neacordând drept de deducere pentru TVA în sumă de Z lei aferentă achizițiilor de la SC "A" SRL Z, în sumă de Z lei de la SC "B" SRL Z și în sumă de Z lei de la SC "C" SRL Z;

- invocă prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată că "Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;", ale art. 146 alin. (1) lit. a), precum și ale art. 145 alin. (3) și art. 145 alin. (8) lit. a) aplicabile pentru anul 2004, arătând că nu rezultă faptul că societatea ar fi fost implicată în cazuri de evaziune fiscală;

- susține că nu este de acord cu constatările organelor de control cuprinse în Raportul de inspecție fiscală potrivit cărora societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile emise de către cei 3 furnizori, respectiv SC "A" SRL din Z, SC "B" SRL din Z și de la SC "C" SRL din Z, pe motiv că nu s-ar fi putut stabili realitatea tranzacțiilor efectuate între aceștia și societate, nu se poate face dovada că bunurile au fost întradevăr achiziționate, că au servit realizării de operațiuni impozabile, precum și că aceste tranzacții nu au avut un scop economic și subliniază faptul că taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă în baza unor facturi care cuprindeau toate elementele obligatorii impuse de lege, iar aceste facturi au fost emise de persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, tranzacțiile respective au avut scop economic și au fost efectuate de societate în vederea realizării de operațiuni taxabile, astfel:

- a) furnizorii SC "X" SA aveau calitatea de persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în momentul efectuării tranzacțiilor respective;

- b) achizițiile de la furnizorii respectivi au fost făcute în deplină conformitate cu practicile în materie și cu prevederile legale și au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, au fost încheiate contracte

comerciale, au fost emise facturi fiscale cuprinzând toate elementele obligatorii prevăzute de legislație, s-au întocmit documente care atestă realizarea recepției fizice a bunurilor și toate plățile către acești furnizori au fost efectuate prin virament bancar.

În susținerea argumentației potrivit căreia societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile emise de furnizorii în cauză, invocă și decizii ale Curții Europene de Justiție în cazuri relevante în speța și care ar trebui luate în considerare în acest caz, arătând că legislația privind taxa pe valoarea adăugată aplicabilă în România în anul 2004 era în esență bazată pe legislația Uniunii Europene privind taxa pe valoarea adăugată.

Contestatoarea, chiar presupunând că n-ar avea drept de deducere a sumelor în cauză nu este de acord cu impunerea majorărilor și penalităților de întârziere calculate pe perioada 2005 - 2009.

În consecință, solicită admiterea contestației, anularea Raportului de inspecție fiscală nr. Z, a Deciziei de impunere nr. Z precum și a Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, acordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei și anularea majorărilor de întârziere în sumă de Z lei și a penalităților de întârziere în sumă de Z lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. Z încheiat cu ocazia controlului ulterior efectuat urmare aprobării la rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei din decontul de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare pe luna decembrie 2004, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor au constatat următoarele:

În perioada verificată2003 –2004 SC "X" SA a înregistrat în evidența contabilă, în jurnalele de cumpărări și în deconturile de taxa pe valoarea adăugată contravaloarea unor facturi fiscale de achiziții de semințe de soia de la SC "A" SRL Z în sumă totală de Z lei pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, față de care prin adresele înregistrate sub nr. Z și Z ale Activității de Control Fiscal Constanța se precizează că SC "A" SRL Z nu a funcționat niciodată la adresa comunicată la Oficiul Registrului Comerțului Z și nu a putut fi identificată pe raza județului Z.

În același timp, a mai înregistrat în evidența contabilă contravaloarea unor facturi de achiziție de semințe de floarea soarelui emise de SC "C" SRL din Z în sumă totală de Z lei în baza cărora a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, față de care din procesul verbal nr. Z întocmit de organele de control ale Activității de

Control Fiscal Prahova rezultă că nu s-a putut stabili realitatea tranzacțiilor cu semințe de floarea soarelui derulate între cele două societăți deoarece SC "C" SRL nu a putut face dovada achiziției semințelor de la SC "D" SRL întrucât această societate nu și-a condus evidența contabilă, nu a depus deconturi de taxă pe valoarea adăugată și bilanțuri contabile și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile livrate.

De asemenea, tot în această perioadă SC "X" SA a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea achizițiilor de semințe de floarea soarelui de la SC "B" SRL din Z în sumă totală de Z lei, în baza carora a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, în timp ce prin procesul verbal nr. Z încheiat de organele de control ale Activității de Control Fiscal Z se precizează că SC "B" SRL Z nu a depus declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat, deconturile de taxă pe valoarea adăugată și nici bilanțul contabil pe această perioadă.

În baza celor constatate și a răspunsurilor primite la controalele încrucișate, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC "X" SA nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei (Z lei + Z lei + Z lei) și că aceasta este de plată în sarcina societății.

Întrucât prin Decizia nr. Z a Biroului de Administrare Mari Contribuabili, SC "X" SA a beneficiat de rambursarea acestor sume, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere pe perioada2005 –2009 în suma de Z lei, precum și penalități de întârziere pe perioada2005 în sumă de Z lei.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SA cu sediul în Z, str. Z, nr. Z, județul Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. Z în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. Z se face precizarea că inspecția fiscală ca și control ulterior aprobării la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei prin Decizia de rambursare nr. Z a Biroului de Administrare Mari Contribuabili din decontul de TVA pe 2004, s-a desfășurat în perioada2005 fiind întreruptă în2005 conform adresei nr. Z pentru efectuarea unor controale încrucișate la unii furnizori privind tranzacțiile efectuate de SC "X" SA cu aceștia, verificarea fiind reluată la data de2009 și finalizată în2009 cu încheierea actelor administrative atacate.

1. Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe asupra legalității măsurilor dispuse de organele de

inspecție fiscală privind neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă achizițiilor de semințe de floarea soarelui și soia, pe baza răspunsurilor la controalele încrucișate efectuate la furnizorii SC "X" SA.

Potrivit constatărilor înscrise în actele administrative atacate reiese că SC "X" SA a achiziționat în perioada2003 –2004 semințe de floarea soarelui și soia de la SC "A" SRL din Z în valoare de Z lei (Z facturi) cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, SC "C" SRL din Z în valoare de Z lei (Z facturi) cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei și de la SC "B" SRL din Iași în valoare de Z lei (Z facturi) cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, valoarea totală a acestora fiind în sumă de Z lei pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, dar organele de control pentru stabilirea realității și legalității acestor achiziții au solicitat controale încrucișate.

Ulterior, pe baza răspunsurilor primite pentru acești furnizori și anume că: SC "A" SRL din Z nu a funcționat niciodată la adresa comunicată la Oficiul Registrului Comerțului Z neputând fi identificată pe raza acestui județ și nu a depus niciun bilanț contabil în ultimii 5 ani, SC "C" SRL din Z nu justifică proveniența pentru semintele de floarea soarelui livrate, iar la data de2008 societatea a fost radiată și SC "B" SRL din Z nu a depus la organul fiscal declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat, deconturile de taxă pe valoarea adăugată și bilanțul contabil pe perioada în cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit ca SC "X" SA nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 145 alin.(3) și (8) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor de achiziții de semințe, care precizează:

"Art. 145. Drepturi de deducere.

[...]

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de

deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o alta persoană impozabilă, cu factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată.”,

completate cu cele ale pct. 51.(1) din Normele metodologice date în aplicarea acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, unde se menționează:

“51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal, [...]”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, orice persoană impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în folosul operațiunilor sale care dau drept de deducere, justificate cu facturi fiscale sau alte documente legale, dacă bunurile au fost cumpărate de la o altă persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, prin urmare facturile provin de la plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Or, în cazul de față se retine în urma controalelor încrucișate efectuate privind clarificarea operațiunilor de achiziții de semințe de floarea soarelui și soia dintre SC “X” SA și furnizorii săi, respectiv SC “A” SRL din Z, SC “C” SRL din Z și SC “B” SRL din Z, nu s-a putut face dovada efectuării acestor operațiuni și că facturile provin de la plătitori de taxă pe valoarea adăugată, fapt avut în vedere de organele de inspecție fiscală la neacceptarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

Prevederile legale citate mai sus, aplicabile până la data de 31.12.2006 își mențin valabilitatea și după data de 01.01.2007 prin dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

Art. 145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]

Art. 146. - (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).”, coroborate cu dispozițiile pct. 45 alin.(4) și pct. 46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care menționează:

“45 - (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate;

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin.(2) din Codul fiscal.

[...]

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

Având în vedere prevederile legale aplicabile în materie și documentele referitoare la rezultatele verificării celor 3 furnizori și facturile emise de aceștia, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC “X” SA nu poate beneficia de drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de Z lei (Z lei + Z lei + Z lei), înscrisă în facturi fiscale de achiziții a căror proveniență de la plătitori de TVA nu a putut fi dovedită, astfel au procedat la reîncadrarea acestor operațiuni, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se arată că:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Referitor la susținerile din contestație că taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă în baza unor documente (facturi) care cuprind toate elementele impuse de lege și că furnizorii săi aveau calitatea de

persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA la momentul efectuării tranzacțiilor, precizăm că nu pot fi luate în considerare fiind simple afirmații care nu se susțin cu probe, în situația de față în care chiar dacă furnizorii figurează ca persoane impozabile, întrucât operațiunile în cauză nu au putut fi verificate la niciunul dintre cei 3 furnizori, pentru aceste achiziții contestatoarea nu justifică îndeplinirea cerinței privind achiziționarea bunurilor de la alte persoane impozabile.

Pe cale de consecință, întrucât SC "X" SA a beneficiat anterior de rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, organele de inspecție fiscală în mod legal au emis Decizia de impunere nr. Z stabilind că SC "X" SA din Z datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată.

2. Obligațiile fiscale accesorii

2.1. În legătură cu majorările de întârziere în sumă de Z lei aferente taxei pe valoarea adăugată, precizăm că acestea rămân de plată în sarcina contestatoarei potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" - secundarul urmează principalul, ca măsură accesorie în raport cu debitul principal, fiind calculate în baza prevederilor art. 114(1) și 115(1), devenite art. 115(1) și 116(1) și ulterior art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale Hotărârilor Guvernului nr. 1.513/ 2002 și nr. 784/ 2005 și ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

2.2. În ceea ce privește penalitățile de întârziere în sumă de Z lei aferente taxei pe valoarea adăugată de plată, acestea sunt datorate de la data fiecărei scadențe până la2005, în conformitate cu prevederile art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care specifică:

"(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/ sau pentru fiecare

fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”, iar, începând cu data de2005 până la2005 sunt aplicabile prevederile art.120 din Legea nr.210/ 2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/ 2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/ 2005 privind Codul de procedură fiscală, care modifică penalitățile de întârziere la 0,6% pe lună.

3. Referitor la Dispoziția nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, precizăm că Activitatea de Inspecție Fiscală Bihor a răspuns prin Decizia nr. Z în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) și 216(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de **SC "X" SA din Z** ca neîntemeiată pentru suma de **Z lei**, reprezentând:

- Z lei - taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorări de întârziere aferente;
- Z lei - penalități de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

