



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice Caraș-Severin
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Valea Domanului II, nr.17
Localitatea Reșița
Județul Caraș-Severin
Tel : 0255/214197
Fax : 0255/220103

DECIZIA NR.62

privind soluționarea contestației formulate de **S.C. x S.R.L.**,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin
sub nr.../29.03.2013
și la D.G.F.P Arad sub nr.../02.04.2013

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Caraș-Severin, a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice .., prin adresa nr.../19.04.2013, înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr.../19.04.2013, asupra contestației formulate de **S.C. ... S.R.L.**, cu sediul în perioada verificată în Comuna ... jud. Caraș-Severin, iar începând cu data de 09.04.2013 cu sediul fiscal și domiciliul fiscal în ... jud.Arad.

S.C. ... S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../20.02.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../20.02.2013 pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- .. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- ... lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația formulată de **SC .. SRL** a fost depusă la D.G.F.P. Caraș-Severin fiind înregistrată sub nr.../29.03.2013, și la D.G.F.P. Arad fiind înregistrată sub nr.../02.04.2013. Cu adresa nr. .../12.04.2013, înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr.../11.04.2013 D.G.F.P. Arad transmite contestația formulată de SC ... SRL către D.G.F.P. Caraș-Severin – Activitatea de Inspecție Fiscală, potrivit prevederilor art.206 alin.(3), art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și prevederile pct.3.4 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere că societatea contestatoare are sediul în Comuna ... jud. Caraș-Severin.

Dosarul contestației formulată de **SC ... SRL** a fost transmis Serviciului Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 cu adresa nr.../19.04.2013, înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr.../19.04.2013, prin care se face precizarea că societatea și-a mutat domiciliul fiscal în județul Arad. Cu adresa nr.../22.04.2013 Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin transmite Direcției Generale a Finanțelor Publice Arad, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, spre soluționare dosarul contestației formulată de SC .. SRL.

Cu adresa nr.../22.09.2013 organele de soluționare ale D.G.F.P. Caraș-Severin înștiințează societatea contestatoare că, dosarul contestației a fost remis la D.G.F.P. Arad – Biroul Soluționare Contestații, spre competența soluționare.

Cu adresa nr.../26.04.2013, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin solicită Biroului Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Arad, remiterea dosarului contestației formulată de SC .. SRL înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr.../29.03.2013 și la D.G.F.P. Arad sub nr.../02.04.2013, spre competență soluționare, avându-se în vedere prevederile art.31 alin.3⁴ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv faptul că, la constituirea dosarului contestației sus menționate nu a fost anexată copia Deciziei de înregistrare a sediului social și a domiciliului fiscal nr.../ad/08.04.2013, emisă de A.F.P. Arad - comunicată contribuabilului în data de 09.04.2013, ulterior depunerii contestației la D.G.F.P. Caraș-Severin în data de 29.03.2013, înregistrată sub nr....

Biroul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Arad transmite organelor de soluționare din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin dosarul contestației formulate de SC .. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../20.02.2013 emisă de A.I.F. Caraș-Severin, ca urmare a adresei nr.../26.04.2013 și în baza prevederilor art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, coroborat cu pct.14.3 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

SC .. SRL a fost înștiințată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Serviciul Soluționare Contestații, prin adresa nr.../23.05.2013, despre competența de soluționarea a contestației înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr.../29.03.2013 și la D.G.F.P Arad sub nr.../02.04.2013.

Ca urmare, constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.14.3 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. SC .. SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. .. din data 20.02.2013, prin care s-au stabilit în sarcina societății debite suplimentare reprezentând TVA în sumă totală de .. lei (TVA suplimentară, majorări de întârziere și penalități aferente).

Contestatoarea arată că, în fapt, în urma controlului efectuat în perioada 16.07.2012-12.02.2013, de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Caraș-Severin, în baza Avizelor de inspecție fiscală nr.../02.07.2012 și nr.../28.11.2012 s-a constatat că societatea nu a respectat prevederile legale în ceea ce privește TVA. Pentru nerespectarea acestor prevederi organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are dreptul să deducă TVA în sumă totală de... lei.

Prin contestația formulată, contestatoarea solicită anularea Deciziei de impunere nr. .. din 20.02.2013 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Caraș-Severin, Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma totală de .. lei, formata din: .. lei TVA suplimentar, .. lei dobânzi TVA și .. lei penalități de întârziere TVA. Acest TVA a rezultat în urma refuzului organelor fiscale de a acorda drept de deducere pentru achiziția unor utilaje agricole destinate revânzării (tractoare și buldoexcavator) pentru motivul că facturile de achiziție nu îndeplinesc calitatea de document justificativ neconținând toate elementele prevăzute de lege, nu conțin date cu privire la transportul bunurilor a căror realitate nu poate fi dovedită, iar achiziția nu se poate dovedi că s-a realizat de la o persoană imposibilă. Prin aceasta, organele de inspecție considera că au fost încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a), art. 156 alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la constatările înscrise de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. ../20.02.2013 și în Decizia de impunere nr. .. din 20.02.2013, contestatoarea precizează următoarele:

SC .. SRL a achiziționat cu facturile nr...18.07.2011, ../22.07.2011, ../29.07.2011, ../01.08.2011, ../05.08.2011, ../10.08.2011, ../03.11.2011 un număr de 6 tractoare și un buldoexcavator de la SC .. SRL. Achiziția a avut la bază contracte de vânzare cumpărare prin care la pct.4.2 se prevede ca transportul cade în sarcina vânzătorului.

Așa cum rezultă și din actul de control, societatea a achitat sumele rezultate din facturile de achiziție prin bancă, în conturile SC ..SRL deschise la OTP Bank din .. și la Piraeus Bank ... Totodată, cu facturile nr. ../01.08.2011, ../16.08.2011 și ../20.12.2011 SC .. SRL livrează utilajele către SC .. SRL și SC .. SRL. Pentru aceste livrări s-a colectat TVA-ul aferent și s-au întocmit toate documentele justificative, contabile și fiscale cerute de reglementările legale.

Contestatoarea susține că, analizând facturile de achiziție emise de către SC .. SRL, (anexa nr. 1 la prezenta contestație), se poate constata că acestea îndeplinesc în totalitate prevederile art. 155 alin.(5) lit.a)-n) din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare conținând toate elementele obligatorii cerute.

Contestatoarea arată că, din compararea elementelor obligatorii prevăzute de actul normativ mai sus citat, cu elementele înscrise în facturile de achiziție, anexate la contestație, rezultă că nu a fost omis nici un element obligatoriu de înscris într-o factură. Astfel, constată că au fost respectate condițiile de formă impuse unei achiziții

care generează un drept de deducere. Totodată au fost respectate și condițiile prevăzute de Decizia nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție pentru a fi permisă deducerea TVA, deoarece aceasta decizie prevede că nu se poate deduce TVA de pe facturile care nu conțin toate elementele obligatorii a fi trecute pe aceste documente, conform art.145 alin.(8) lit.a), actual art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare. Tocmai invocarea de către organele fiscale a prevederilor acestei decizii, care este obligatorie conform art. 329, alin.3 din Codul de procedura civila, sunt în favoarea societății deoarece aduce un argument în plus în favoarea acordării dreptului de deducere.

Respingerea dreptului de deducere a TVA pe motivul că facturile de achiziție sunt completate parțial lipsind numărul avizului de expediție, sau conțin date și informații privind transportul bunurilor a căror realitate nu poate fi dovedită este cel puțin forțată, având în vedere că în conformitate cu art. 146 alin.(1) și art. 155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aceste elemente nu sunt obligatorii să le conțină o factură.

De asemenea, contestatoarea consideră că invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.151² alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind răspunderea solidară a beneficiarilor tranzacțiilor este eronată, deoarece așa cum se constată din analiza datelor înscrise în facturi, acestea cuprind toate datele prevăzute de art. 155 alin.(5) din Codul fiscal, inclusiv cele menționate în art. 151² alin.(1) lit.b) mai sus menționat. Astfel, acestea cuprind corect denumirea, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuite la data realizării operațiunilor, așa cum rezultă și din Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA existent pe portalul A.N.A.F. și din datele publicate de Oficiul Național al Registrului Comerțului pe portalul Recom Online. De asemenea, în facturi se menționează corect și denumirea bunurilor livrate cu indicarea și a seriilor de șasiu a autovehiculelor, serie care corespunde și cu certificatele de înregistrare prezentate organelor de inspecție fiscală, precum și elementele necesare calculării bazei de impozitare a TVA aferent. Mai mult decât atât, pct.60 din HG. nr. 44/2004 cu modificările ulterioare, dat în aplicarea art. 151² din Codul fiscal precizează că: *"Obligațiile beneficiarului prevăzute la art. 151² alin. (1) din Codul fiscal nu afectează exercitarea dreptului de deducere în condițiile prevăzute la art. 145 din Codul fiscal."*

Concluzionând asupra celor precizate anterior se poate constata că aspectele de formă ale tranzacției au fost respectate existând facturi conforme cu prevederile art. 155 alin.(5) din Codul fiscal, facturi care îndeplinesc calitatea de document justificativ conform art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată.

Realitatea livrării bunurilor rezultă din parcursul ulterior al acestora care așa cum este stipulat și în actul de control au fost revândute către alte societăți care în cele din urma le-a înregistrat la primărie, conform prevederilor art.11 și art.12 din O.U.G. nr.195/2002 privind circulația pe drumurile publice. Contestatoarea precizează că aceste utilaje achiziționate nu sunt bunuri fungibile ci au o identificare specifică dată de seria șasiului, serie care este înscrisă în facturile de achiziție, în CMR -uri și în documentele de înmatriculare prezentate organelor de inspecție fiscală. Ca urmare și condiția de fond cerută de art.145 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA -ului, este îndeplinită.

Referitor la susținerile organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că furnizorul SC .. SRL nu este persoana impozabilă datorită faptului că are un "comportament fiscal inadecvat", contestatoarea face următoarele precizări:

La data realizării tranzacțiilor SC .. SRL a funcționat în localitatea .., jud. Bihor, fiind înregistrat în scop de TVA începând cu data de 21.01.2011, așa cum rezultă și, din pagina web a Ministerului Finanțelor Publice. Această persoană a fost radiată din Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA abia începând cu data de 01.08.2012, adică mult după data când tranzacțiile realizate de SC .. SRL au avut loc, respectiv în perioada 18.07.2011 - 03.11.2011.

Analizând definiția persoanelor impozabile conform art.127 din Legea nr. 571/2003, contestatoarea constată că atât condiția de la alin.(1) cât și cea de la alin.(2) a fost îndeplinită la data realizării tranzacțiilor.

Contestatoarea arată că, și prevederile pct.13 alin.(9) din H.G. nr. 44/2004 dat în aplicarea art. 133 din Legea nr.571/2003 stabilește că dacă se poate dovedi că o persoană deține un cod valid de TVA, atunci aceea persoana este tratată ca și persoană impozabilă din punct de vedere al TVA-ului.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferent achiziției de utilaje agricole SC .. SRL a realizat o verificare a societății furnizoare respectiv SC ..SRL la nivelul procedurilor de securitate normale, dar la acea dată nu a constatat nici un element care să conducă la faptul că SC ... SRL ar fi implicată în fapte de fraudă privind TVA-ul. Mai mult, decât atât, la data efectuării operațiunilor aceasta firmă figura înregistrată în Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, și nu figura ca fiind inactivă fiscal în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați existente pe pagina web a ANAF.

Chiar și organele de inspecție fiscală urmare verificării efectuate în data de 24.04.2012 finalizată prin Procesul verbal nr.../24.04.2012 nu au avut suspiciuni cu privire la tranzacțiile efectuate între SC .. SRL și SC .. SRL (anexa nr. 2 la prezenta contestație).

Referitor la susținerile organelor de inspecție fiscală din cuprinsul raportului de inspecție, că SC .. SRL nu a depus bilanțul contabil aferent anului 2011, contestatoarea precizează că tranzacțiile au avut loc în anul 2011, iar bilanțul contabil aferent aceluși an se depunea până în luna mai 2012. Ca urmare, la data când a fost verificată aceasta societate pentru a se vedea dacă se pot derula tranzacții, nu trebuia să se depună nici un bilanț contabil luând în considerare și data înființării societății. Referitor la aprecierile organelor de inspecție cu privire la codul CAEN principal al societății care nu se potrivea cu tipul tranzacțiilor desfășurate, contestatoarea precizează că, la data efectuării achizițiilor SC .. SRL a efectuat o verificare a SC .. SRL pe portalul oficial al Registrului Comerțului din România, respective site-ul Recom Online, de unde a rezultat că societatea este în funcțiune și are declarate la Oficiul Registrului Comerțului și codurile CAEN nr. 4511 Comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5 tone) și 4519 Comerț cu autovehicule, care sunt potrivite tipului de comerț efectuat între cele două societăți, potrivit situației societății extrasă de pe portalul Recom Online (anexa nr. 3 la contestație).

Contestatoarea menționează că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție s-a stabilit că nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă că un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determina participarea acestuia la o fraudă fiscală.

SC .. SRL consideră că, prin verificările menționate anterior a luat toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că nu participă la o fraudă privind TVA -ul. Consultând toate sursele publice de informații de pe portalul Agenției Naționale de Administrare

Fiscala și Oficiului Național al Registrului Comerțului din România, s-a constatat că la data efectuării tranzacțiilor SC ... SRL era o firmă în funcțiune, înregistrată în scopuri de TVA și având declarate toate obiectele de activitate necesare desfășurării comerțului cu autovehicule. Referitor la modul de depunere a declarațiilor de impozite și taxe, contestatoarea precizează că această informație nu este publică.

Contestatoarea arată că, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, operatorii care iau toate măsurile care pot fi pretinse în mod rezonabil de la un operator pentru a se asigura că operațiunile lor nu sunt implicate într-o fraudă, indiferent dacă este vorba de o fraudă privind TVA-ul sau de alte fraude, trebuie să se poată baza pe legalitatea acestor operațiuni fără a risca să piardă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte (Hotărârea Kittel și Recolta Recycling cauza C-439/2004 și C-440/2004).

De asemenea, tot Curtea Europeană de Justiție, a stabilit că în principiu este de competența organelor fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude. Contestatoarea menționează în acest sens pct.62 din cauzele conexate C-80/11 și C-142/11 Mahageben kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Igazgatósága (C-80/11) și respectiv Peter David vNemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Igazgatósága (C-142/11).

Contestatoarea menționează că autoritatea fiscală, așa cum rezultă și din actul de control, cu toate că a constatat ca SC .. SRL a depus doar deconturile de TVA pentru trimestru I și II din anul 2011, nu a procedat la declararea operativă a acestui contribuabil ca inactiv fiscal conform prevederilor art. 78¹ din O.G. nr. 92/2003 republicată, pentru a prevenii producerea de fraude fiscale și prejudicii atât bugetului de stat cât și altor operatori. Declararea SC ... SRL ca inactiv s-a făcut doar în data de 03.11.2012 conform Deciziei nr..../21.09.2012.

În susținerea contestației societatea invocă și concluziile Curții Europene de Justiție în cauzele conexate C-80/11 și C-142/11 Mahageben kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Igazgatósága (C-80/11) și respectiv Peter David vNemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Igazgatósága (C-142/11) prin care la pct. 61 se stabilește că "administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului, pe de o parte, să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință", iar conform pct. 65 din aceeași hotărâre se stipulează că "prin impunerea, din cauza riscului unui refuz al dreptului de deducere, în sarcina persoanelor impozabile a măsurilor enumerate la punctul 61 din prezenta hotărâre, administrația fiscală ar transfera persoanelor impozabile, contrar dispozițiilor menționate, propriile atribuții de control".

Prin dispozitivul hotărârii pronunțată în cauzele conexate C-80/11 și C-142/11 Mahageben kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Igazgatósága (C-80/11) și respectiv Peter David vNemzeti Adó- és Vámhivatal

Eszak-alfoldi Regionalis Ado Foigazgatosaga (C-142/11) se stabilește că: "articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat".

Contestatoarea menționează că aceste concluzii sunt reiterate în dispozițiile mai multor decizii sau hotărâri, dintre care amintește Decizia nr. 354/2003 a Curții Europene de Justiție în cauza C-3 54/2003 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd și Bond House Systems Ltd v Commissioners of Custom & Excise care în dispozitivul ei precizează că: "Dreptul de deducere a TVA aferentă intrărilor, ale unei persoane impozabile care realizează astfel de operațiuni nu poate fi afectat de faptul că pe lanțul de livrare din care aceste operațiuni fac parte, altă operațiune anterioară sau ulterioară este viciată de o fraudă privind TVA, fără ca persoana impozabilă să aibă cunoștință de acest lucru".

Referitor la afirmația din cap.VI Discuția finală a actului de control potrivit căreia prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, contestatoarea precizează că în conformitate cu prevederile art. 1 alin.(4) din același act normativ: "Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea acelui tratat".

Contestatoarea amintește și prevederile din dispozitivul Deciziei nr. C-446/1998 în cauza Fazenda Publica v Camara Municipal di Porto, în care se stipulează că o decizie în care Curtea dă o hotărâre preliminară, are caracter obligatoriu pentru instanța națională, în ceea ce privește interpretarea dispozițiilor comunitare și a măsurilor aferente, în momentul în care hotărârea este definitivă.

În concluzie, contestatoarea apreciază că nu se poate reține afirmația din cap.VI Discuția finală a actului de control potrivit căreia prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative în condițiile în care, România prin semnarea Tratatului de Aderare la Uniunea Europeană și-a asumat obligativitatea respectării și aplicării cu prioritate a hotărârilor pronunțate de Instancele Comunitare. În aceste condiții este mai mult decât evidentă obligativitatea respectării hotărârilor definitive ale Curții Europene de Justiție de către instanțele naționale în ceea ce privește interpretarea dispozițiilor comunitare și a măsurilor aferente.

Mai mult decât atât, având în vedere că principalele efecte pe care le produce o hotărâre judecătorească sunt: forța probantă egală actului autentic, autoritate de lucru judecat, efectul declarativ de principiu, puterea executorie, contestatoarea consideră că, concluziile hotărârilor definitive ale Curții Europene de Justiție în cauzele conexate C-80/11 și C-142/11 Mahageben kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Del-dunántúli Regionális Adó Igazgatósága (C-80/11) și respectiv Peter David v Nemzeti Adó- és

Vamhivatal Eszak-alfoldi Regionalis Ado Foigazgatosaga (C-142/11) au din punctul de vedere al efectelor pe care le produc, caracterul unui act normativ și astfel sunt obligatorii de respectat pentru instanțele naționale și cu atât mai mult pentru serviciile din cadrul instituțiilor publice investite să soluționeze pe cale administrativă contestațiile formulate de contribuabili. Contestatoarea arată că, nerespectarea hotărârilor definitive ale Curții Europene de Justiție de către serviciile din cadrul instituțiilor publice investite să soluționeze pe cale administrativă contestațiile formulate de contribuabili ar crea un dezechilibru în asigurarea stabilității circuitului juridic prin faptul că ar permite pronunțarea unor soluții contradictorii și diametral opuse cu soluțiile instanțelor de judecată care sunt obligate să respecte aceste hotărâri.

În sprijinul celor afirmate contestatoarea arată că dispozițiile noului Cod de procedură civilă prevăd la art. 4 aplicarea prioritară a dreptului Uniunii Europene „În materiile reglementate de prezentul cod, normele obligatorii ale dreptului Uniunii Europene se aplică în mod prioritar, indiferent de calitatea sau statutul părților”.

De asemenea, contestatoarea arată că relevantă este și hotărârea pronunțată în cauzele conexate C-388/06 și C-385/06, Curtea de Justiție de la Luxemburg a reținut (în materia dreptului administrativ) cu privire la rolul ce revine judecătorului național în calitate de prim judecător comunitar că „este de competența instanței naționale să asigure pe deplin aplicarea dreptului comunitar, îndepărtând sau interpretând în măsura necesară un act normativ național precum legea generală, privind dreptul administrativ, care i s-ar putea opune. Instanța națională poate pune în aplicare principiile comunitare ale securității juridice și protecției încrederii în aprecierea comportamentului atât al beneficiarilor fondurilor pierdute, cât și al autorităților administrative, cu condiția ca interesul Comunității să fie pe deplin luat în considerare”

Aceste susțineri sunt sprijinite și de Hotărârea din 06.12.2007 a Curții Europene a Drepturilor Omului (cauza Beian împotriva României) prin care a fost constatată încălcarea art.6 alin.(1) din Convenția Europeană a Drepturilor Omului. Prin Hotărârea pronunțată în cauza Beian contra României, CEDO a condamnat statul Roman pe motiv că sistemul judiciar românesc nu asigură stabilitatea circuitului juridic prin faptul că permite pronunțarea în cauze identice a unor soluții contradictorii și diametral opuse.

Având în vedere susținerile expuse din prezenta contestație, SC ...SRL a solicitat anularea Deciziei de impunere nr. .. din 20.02.2013 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de .. lei formată din: .. lei TVA suplimentar, .. lei dobânzi TVA și .. lei penalități de întârziere TVA

În drept, contestatoarea invocă următoarele prevederi legale:

- art.127 alin.(1), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;
- Pct.13 alin.(9), pct. 38 alin.(3), pct. 45 alin.(7) și pct.60 din H.G. nr. 44/2003 privind normele de aplicare a Codului fiscal;
- art.6, art. 7, art. 10 și art.12, art 49, art. 205 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală;
- Decizia nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție;
- Jurisprudența Curții Europene de Justiție.

La contestația formulată SC .. SRL a anexat, în copie :

- factura fiscală seria .../03.11.2011;

- aviz de însoțire a mărfii seria ../03.11.2011;
- scrisoare de transport internațional din data de 03.11.2011;
- factura fiscală seria ../18.07.2011;
- aviz de însoțire a mărfii ...18.07.2011;
- scrisoare de transport internațional din data de 18.07.2011;
- factura fiscală seria ../10.08.2011;
- aviz de însoțire a mărfii seria ../10.08.2011;
- scrisoare de transport internațional din data de 10.08.2011;
- factura fiscală seria ../05.08.2011;
- aviz de însoțire a mărfii seria ../05.08.2011;
- scrisoare de transport internațional din data de 05.08.2011;
- factura fiscală seria ../29.07.2011;
- aviz de însoțire a mărfii seria ../29.07.2011;
- scrisoare de transport internațional din data de 29.07.2011;
- factura fiscală seria ../22.07.2011;
- aviz de însoțire a mărfii seria ../22.07.2011;
- scrisoare de transport internațional din data de 22.07.2011;
- factura fiscală ../01.08.2011;
- aviz de însoțire a mărfii seria ...01.08.2011;
- scrisoare de transport internațional din data de 01.07.2011;
- Procesul verbal nr.../24.04.2012 emis de D.G.F.P. Caraș-Severin – A.I.F.;
- „Furnizare informații extinse ” cu privire la SC ... SRL emisă de Oficiul național al Registrului Comerțului;
- Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../20.02.2013;
- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.../20.02.2013;
- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../20.02.2013;
- adresa nr.....02.2013 ;
- Raportul de inspecție fiscală ../20.02.2013 și anexele la acesta;

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../20.02.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../20.02.2013, s-au constatat următoarele:

Taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată : 01.01.2009 - 30.09.2012

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, au procedat la:

- examinarea stării de fapt fiscale conform prevederilor pct.102.1 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală;
- stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, conform prevederilor pct.91.4 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală;

- stabilirea corectă a bazei de impunere, conform prevederilor art. 94, lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora, conform prevederilor art. 94 lit.f) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- exercitarea dreptului de apreciere, conform prevederilor art. 6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- respectarea regulilor privind inspecția fiscală, conform prevederilor art. 105 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că societatea a fost selectată pentru verificare întrucât potrivit datelor din programul informatic prezenta neconcordanțe semnificative în ceea ce privește datele raportate în Declarațiile informative (394) privind livrările / prestările, achizițiile efectuate pe teritoriul național, cu cele raportate de ceilalți operatori interni, fiind întocmită în acest sens Fișa de risc fiscal.

A fost identificat un furnizor (SC ... SRL Oradea, CUI – RO ...) de la care societatea a efectuat achiziții de bunuri (utilaje) dar pe care acesta nu le-a raportat ca livrări.

Având în vedere valoarea mare a tranzacțiilor efectuate dar neraportate de către acest operator economic, s-a solicitat efectuarea unui control încrucișat în vederea clarificării și stabilirii stării de fapt fiscale.

Urmare acțiunilor întreprinse, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Bihor au întocmit și transmis Procesul Verbal nr..../10.10.2012 prin adresa nr..../10.10.2012, înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin – Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.... / 26.10.2012.

Având în vedere perioada de timp scursă până la primirea răspunsului la solicitarea de control încrucișat, și totodată fiind constatate existența unor neconcordanțe și în perioada imediat următoare până la care a fost programată inițial verificarea, a fost extinsă perioada verificată până la data de 30.09.2012 fiind întocmit și transmis avizul de inspecție fiscală nr...../28.11.2012.

Societatea este înregistrată în scopuri de TVA din data de 29.11.2005 prin opțiune, având Certificat de înregistrare în scopuri de TVA seria eliberat la data de 01.01.2007, perioada fiscală fiind trimestrul calendaristic până la data de 31.12.2011 și luna calendaristică începând cu data de 01.01.2012.

Referitor la deconturile de TVA și alte declarații, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a depus pentru perioada verificată la organul fiscal deconturile trimestriale, respectiv lunare de TVA, declarațiile informative (formular 394) privind livrările/prestările, achizițiile efectuate pe teritoriu național precum și declarațiile recapitulative (formular 390) privind livrările/achizițiile prestările intracomunitare efectuate, în termenele prevăzute de lege.

Organele de inspecție fiscală au verificat următoarele aspecte :

- documentele de evidență tehnico-operativă ;

- modul de întocmire și înregistrare a documentelor primare ce stau la baza colectării, respectiv deducerii de TVA ;
- modul de respectare a regimului deducerilor ;
- modul de respectare a măsurilor de simplificare prevăzute la art.160 din Codul fiscal;
- corelația dintre sumele înscrise în jurnalele de vânzări și cumpărări, balanțele de verificare, deconturile de TVA, declarațiile informative privind livrările/ achizițiile/ prestările, achizițiile efectuate pe teritoriul național, întocmite și depuse de către societate în perioada verificată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada supusă verificării societatea a efectuat următoarele tipuri de operațiuni :

- operațiuni taxabile conform art.126 alin.(9) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- livrări de bunuri și servicii interne către diverse persoane juridice ;
- livrări interne de bunuri (cereale) supuse măsurilor de simplificare (taxare inversă) în conformitate cu prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit decontului de TVA aferent lunii septembrie 2012, soldul sumei negative de taxa pe valoarea adăugată nesolicitată la rambursare este în sumă de 374.784 lei.

a) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2009 - 30.09.2012, societatea a dedus potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA aferentă achizițiilor de mărfuri constând în utilaje destinate revânzării (evidențiate în contabilitate în contul 371), materiale consumabile pentru culturi (îngrășăminte, erbicide, nitrocalcar), prestări servicii constând în lucrări agricole, contravaloare arendă (operațiune scutită de taxa fără drept de deducere dar pentru care furnizorul deține Notificare privind optarea pentru taxarea operațiunii), servicii de proiectare și consultanță necesare întocmirii proiectului pentru investițiile construire fabrică de nutrețuri combinate – localitatea ..., jud Timiș șijud Caraș-Severin, aflate în curs de derulare, necesare pentru desfășurarea obiectului de activitate. Trenurile pe care vor fi construite aceste obiective sunt deținute de societate fiind evidențiate în contabilitate în contul 211, valoarea de inventar fiind în sumă de lei.

Pentru justificarea deducerii TVA aferente investițiilor societatea deține facturi de prestări servicii, contracte de consultanță, studii fezabilitate, proiecte etc. Societatea evidențiază în contabilitate investiția în curs de derulare, soldul debitor al contului 231 conform balanței de verificare la data de 30.09.2012 fiind în sumă de lei.

Pentru achizițiile intracomunitare de mijloace fixe (grape cu discuri) societatea a aplicat prevederile art.157 alin.(2) din Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, înregistrării TVA în decontul de taxa pe valoarea adăugată prevăzut la art.156², atât ca TVA colectată cât și ca TVA deductibilă.

De asemenea, societatea aplică măsuri de simplificare, respectiv taxare inversă pentru achizițiile interne de materie primă (semințe de porumb) de la diverse persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art.160 din Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2009 - 30.09.2012, societatea a colectat TVA aferentă livrărilor de utilaje agricole (tractoare, semănătoare, presă, prășitoare, cisternă, scarificator, încărcător frontal etc.) contabilizate ca venituri din livrarea mărfurilor și ocazional ca venituri din vânzarea de active (utilaje deținute ca mijloace fixe) pentru care aplică cota standard de TVA de 24% potrivit prevederilor legale.

Totodată, societatea obține venituri din vânzarea de produse finite (semințe de cereale-porumb) către persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA pentru care aplică măsuri de simplificare (taxare inversă) prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la activitatea principală desfășurată de societate potrivit clasificării CAEN – 150 Activități în ferme mixte (cultură vegetală combinată cu creșterea animalelor), organele de inspecție fiscală menționează următoarele aspecte constatate ca urmare a verificării efectuate:

Societatea desfășoară activități agricole în calitate de arendaș pe terenuri extravilane în suprafață totală de 1.786,29 ha, pentru care are încheiate cu: SC ... SRL cu sediul în localitatea (jud.Timiș)-CUI RO ..., Contractele de arendare nr.../14.05.2012 și nr...../14.05.2012; și cu SC ... SRL cu sediul în Localitatea ... (jud. Timiș)- CUI RO ... Contractele de arendare nr. .../14.05.2012 , durata acestor contracte fiind de 6 ani începând cu data de 01.05.2012.

Societatea nu deține în patrimoniu utilaje agricole, lucrările agricole efectuate în vederea obținerii culturilor de porumb fiind prestate de SC ...SRL Măureni și SC ... SRL lucrări pentru care deține facturi de achiziție și are încheiate în data de 20.02.2012 contracte de prestări servicii cu acești prestatori.

Principalii furnizori de materii prime și materiale consumabile (sămânță porumb, îngrășăminte, erbicide, pesticide, combustibil) în vederea obținerii de porumb sunt:

- SC ... SRL Gătaia – Ro
- SC ... SRL Gătaia – RO
- SCSRL Gătaia – RO

Perioada de recoltarea a porumbului a fost în lunile septembrie – octombrie 2012.

Societatea a livrat produsele agricole către persoane juridice în momentul recoltării acestora, nefiind necesară depozitarea lor, iar transportul s-a efectuat de beneficiari cu mijloace de transport proprii.

Organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că, în conformitate cu prevederile art.6 și art.7 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscal și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză. Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale în conformitate cu prevederile art.49 Mijloace de probă din Codul de procedură fiscală, republicat cu modificările și

completările ulterioare, organele fiscale în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea informațiilor, de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, potrivit art.56, art.64 și art.65 din Codul de procedură fiscală, republicat cu modificările și completările ulterioare, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul de a solicita înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. 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. Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a înregistrat și a dedus în anul 2011, TVA în sumă totală de ..lei (baza impozabilă este în sumă de ... lei) aferentă unor facturi de achiziție bunuri de natura utilajelor agricole destinate revânzării (tractoare, buldoexcavator –Anexa nr.4), facturi însoțite de Avize de expediție, documente transport CMR, achiziții care au stat la baza solicitării unui control încrucișat la furnizor, având în vedere că această societate nu a întocmit și nu a depus la organul fiscal Deconturile de TVA aferente acestor tranzacții și nu a raportat aceste operațiuni în declarațiile informative (formular 394) privind livrările/prestările, achizițiile efectuate pe teritoriul național.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, ulterior SC ..SRL a livrat către SC .. SRL .. CUI – RO .. și SC .. SRL ..toate utilajele achiziționate anterior, potrivit facturilor:

- factura nr.../01.08.2011 în valoare de .. lei din care baza impozabilă în sumă de .. lei și TVA în sumă de ... lei;
- factura nr.../16.08.2011 în valoare de .. lei din care baza impozabilă în sumă de .. lei și TVA în sumă de .. lei;
- factura nr.../20.12.2011 în valoare de .. lei din care baza impozabilă în sumă de .. lei și TVA în sumă de .. lei.

Livrările efectuate către societățile de pe raza județului Timiș au avut la bază: facturi de livrare, contracte comerciale, aceste utilaje fiind înmatriculate la Primăria Gătaia (conform documentelor anexate la Punctul exprimat de societate).

Potrivit documentelor din evidența contabilă, aceste facturi au fost înregistrate în jurnalele pentru vânzări aferente trim.III și IV din 2011, în Balanțele de verificare la 31.08.2011 în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” și în Deconturile de TVA aferente trimestrului III cu nr. de înregistrare ../25.10.2011, și trimestrul IV cu nr. de înregistrare INTERNT – 7.. / 24.01.2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat, potrivit documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv jurnalul operațiilor pentru contul 401 –furnizor SC ... SRL , jurnale de bancă, extrase bancare, că facturile prin care au fost achiziționate

bunurile livrate ulterior, au fost achitate atât în contul menționat pe facturile de livrare ..deschis la OTP Bank ..cât și în contul ...deschis la Piraeus Bank ...

Organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat la furnizorul SC .. Srl Oradea, având în vedere că această societate nu a raportat livrările către SC ... SRL, respectiv nu a întocmit și nu a depus la organul fiscal Deconturile de TVA aferente acestor tranzacții și nu a raportat aceste operațiuni în Declarațiile informative (formular 394) privind livrările / prestările, achizițiile efectuate pe teritoriul național.

Potrivit răspunsului primit, în baza Procesului verbal încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Bihor, SC ... SRL Oradea a mai făcut obiectul unui control încrucișat la solicitarea D.G.F.P. Timiș prin adresa nr...14.05.2012 referitoare la verificarea acestor tranzacții, însă urmare deplasării organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Bihor la sediul societății, nu a fost găsit și nu s-a putut lua legătura cu nici un reprezentant al acesteia. De asemenea, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Bihor au propus includerea societății pe lista contribuabililor inactivi și potrivit Deciziei nr... / 21.09.2012 aceasta a fost declarată inactivă începând cu data de 03.11.2012 și totodată au solicitat prin adresa nr.../28.08.2012, organele de urmărire penală, sprijinul în identificarea administratorului SC .. SRL, având în vedere ca sunt incidente fapte de natură penală.

Urmare consultării dosarului fiscal al SC ... SRL Oradea din baza de date ANAF această societate s-a înregistrat din data de 19.01.2011, dar nu a depus raportarea financiară anuală (bilanț contabil, cont de profit și pierdere) și nici declarațiile aferente tranzacțiilor efectuate, respectiv Deconturile de TVA (cu excepția trim.I și II 2011 dar care nu menționează niciun fel de operațiune) și Declarațiile informative (formular 394) privind livrările / prestările, achizițiile efectuate pe teritoriul național.

În timpul derulării inspecției fiscale, în vederea obținerii unor date suplimentare referitoare la SC ... SRL Oradea și care să certifice realitatea și legalitatea tranzacțiilor desfășurate de această societate, organele de inspecție fiscală au accesat baza de date ANAF – Informații publice și au constatat faptul că obiectul de activitate al SC ... SRL Oradea declarat la organele fiscale este potrivit codului CAEN 4631 –Comerț cu ridicata al fructelor și legumelor, ceea ce nu are legătură cu tranzacțiilor cu bunuri de natura utilajelor agricole efectuate de către această societate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au verificat datele transportatorului menționat pe documentele de transport (CMR) cu care aceste bunuri au fost transportate la SC .. SRL, însă din datele de expediție, acest transportator (... – BLZ: ..., BIC: ..., DEUTSCHE BUNDESBANK, ...) nu a putut fi identificat după denumire, cod de înregistrare, adresa și nici după numărul de înmatriculare al mijlocului de transport.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în avizele de expediție anexate facturilor de achiziție la rubrica „Date privind expediția” apare o persoană fizică (HF) și un număr de înmatriculare al mijlocului de transport (Auto nr.479FU). Din datele existente și documentele prezentate, organele de inspecție fiscală nu pot stabili dacă această persoană și mijlocul de transport nr. de înmatriculare specificat pe avizul de expediție au legătură cu transportatorul menționat în CMR, respectiv dacă persoana este angajată a acestei societăți și dacă în patrimoniul transportatorului exista un mijloc de transport cu acest nr. de înmatriculare. De asemenea, nu poate fi verificată categoria acestui mijloc de transport.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în facturile emise de furnizorul bunurilor, nu este menționat nr. avizului de însoțire al mărfii iar la rubrica Date privind expediția apare numele delegatului, o persoană fizică (LA – CNP ..., CI seria ...) și la mijlocul de transport sunt menționate următoarele numere de înmatriculare:

- Auto B –;
- Auto B – ...
- Auto B – ..;
- Auto B – ...
- Auto B – ...
- Auto B – ...
- Auto B – ...

Din verificarea de către organele de inspecție fiscală a realității existenței mijloacelor de transport cărora le corespund numerele de înmatriculare enunțate mai sus, au constatat că acestea sunt mijloace de transport din categoria Remorcă, Autoturism, Automobil mixt, respectiv subcategoria Basculantă, Berlină, de teren. Aceste mijloace de transport apar în proprietatea unor persoane fizice sau juridice care nu au relații cu furnizorul de bunuri.

Totodată, autovehiculele menționate în facturi sunt în principal mijloace de transport (autoturisme), neadecvate pentru transportul de bunuri, iar pentru autovehiculul menționat în avizele de expediție nu s-a putut stabili categoria/subcategoria sau dacă se află în patrimoniul transportatorului menționat în CMR-uri.

Din analiza celor menționate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că datele privind transportul bunurilor sunt diferite, respectiv nu corespund datele înscrise în factură cu cele înscrise în avizele de expediție și CMR –uri.

Organele de inspecție fiscală arată că, în conformitate cu prevederile art.151² (Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei) alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, (...), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5) (...) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare(...).

Organele de inspecție fiscală au considerat că societate verificată nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate, respectiv deducerea TVA se face în baza unor facturi completate parțial (lipsă nr. aviz de expediție), sau conțin date sau informații privind transportul bunurilor a căror realitate nu poate fi dovedită, astfel încât nu se poate exercita dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor legale menționate anterior, factura în baza căreia se deduce taxa datorată sau achitată trebuie emisă de o persoană impozabilă, calitatea

de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei a SC ... SRL neputând fi dovedită datorită faptului că aceasta are un comportament fiscal inadecvat, fapt ce reiese și din constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Bihor. Mai mult, tranzacțiile efectuate între cele două societăți comerciale nu sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA astfel cum sunt ele definite la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece nu este îndeplinită condiția prevăzută la lit.c) respectiv că livrarea bunurilor să fie realizată de o persoană impozabilă. Prin urmare organele de inspecție fiscală au considerat că neputând fi verificată calitatea de persoană impozabilă a SC ... SRL nici livrarea efectuată de către aceasta nu poate fi considerată operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală precizează că prin Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căreia, s-a decis că : *Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă (...) 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 TVA."*

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit că documentele în baza cărora societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere al TVA nu sunt documente justificative, înregistrarea în contabilitate a acestora de către SC ...SRL atrage răspunderea societății, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA în sumă de ...lei (... x 24%) .

La stabilirea diferenței de TVA aferentă facturilor în cauză înregistrate de societatea verificată, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată , cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența de taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi, potrivit art.120 alin.(1) și alin.(7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de ... lei începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență, respectiv data de 26.10.2011 și până la data de 25.08.2012, dată la care soldul sumei negative de TVA aferent lunii august 2012 din Decontul de TVA este mai mare decât diferența de TVA stabilită, după cum urmează :

Perioada	Baza impozabilă	Diferență TVA	Data scadenței	Nr.zile	Dobânzi (0,04%)
Trim III 2011					
..... lei					
Total					

Pentru diferența de TVA în sumă de ... lei stabilită urmare controlului, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în conformitate cu prevederile art.120¹ alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de ... lei (... lei x 15%).

Discuția finală cu contribuabilul

Organele de inspecție fiscală au consemnat că, societatea verificată a fost informată pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate în urma acestora fiind înștiințată în scris cu privire la data și locul în care a fost stabilită discuția finală (anexa nr.1).

La data stabilită SC ... SRL a prezentat în scris punctul de vedere (anexa nr.2) atașând la acesta documente care să sprijine afirmațiile menționate în acesta.

În conformitate cu prevederile art.105 alin.(8) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la finalizarea inspecției fiscale contribuabilul a prezentat o declarație pe proprie răspundere (anexa nr.3) prin care menționează faptul că au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate informațiile, actele și documentele societății comerciale pe care o administrează și că acestea sunt reale și legal întocmite.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au întocmit Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../20.02.2013.

La punctul de vedere exprimat de către societatea verificată asupra constatărilor menționate în Proiectul de raport de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală precizează că au răspuns punctual în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, cu excepția referirilor la jurisprudența CEDO.

Societatea aduce ca argument în susținerea punctului de vedere jurisprudența CEDO – Hotărârea Camerei a III-a din 21 iunie 2012 relativa la "Fiscalitate – TVA –a șasea directivă – Directiva 2006/112/CE", însă în Legea nr.571/2003 la art.1 alin.(3) se stipulează că „În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal”.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Referitor la suma totală de ... lei reprezentând :

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată;
- ... lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentară de plată;
- lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentară de plată;

individualizate în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../20.02.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../20.02.2013,

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații este dacă contestatoarea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de un furnizor, în condițiile în care facturile fiscale nu conțin toate informațiile prevăzute de lege, iar datele privind transportul bunurilor din documentele justificative anexate la facturi, respectiv avize de însoțire a mărfii și documente de transport, nu sunt corelate cu cele înscrise în facturi.

Perioada verificată : 01.01.2009 - 30.09.2012;

În fapt, în perioada iulie 2011 – noiembrie 2011, SC SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei înscrisă în facturi reprezentând achiziții de bunuri de natura utilajelor agricole destinate revânzării (tractoare, buldoexcavator) emise de SC SRL.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de furnizorul menționat mai sus, sunt completate parțial (lipsă număr aviz de expediție), sau conțin date sau informații privind transportul bunurilor a căror realitate nu poate fi dovedită, iar datele privind transportul bunurilor sunt diferite, respectiv nu corespund datele înscrise în factură cu cele înscrise în avizele de expediție și CMR – uri.

Organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat la furnizorul SC Srl Oradea, având în vedere că această societate nu a raportat livrările către SC SRL , respectiv nu a întocmit și nu a depus la organul fiscal Deconturile de TVA aferente acestor tranzacții și nu a raportat aceste operațiuni în Declarațiile informative (formular 394) privind livrările / prestările, achizițiile efectuate pe teritoriul național.

Totodată, organele de inspecție fiscală au verificat datele transportatorului menționat pe documentele de transport (CMR) cu care aceste bunuri au fost transportate la SC ... SRL, însă nu a putut fi identificat după denumire, cod de înregistrare, adresă și nici după numărul de înmatriculare al mijlocului de transport.

Din avizele de expediție anexate facturilor de achiziție, la rubrica „Date privind expediția” apare o persoană fizică și un număr de înmatriculare al mijlocului de transport, iar organele de inspecție fiscală nu pot stabili dacă această persoană și mijlocul de transport specificat pe avizul de însoțire al mărfii au legătură cu transportatorul menționat în CMR. Totodată în facturile emise de furnizorul bunurilor, nu este menționat numărul avizului de însoțire al mărfii, iar la rubrica „Date privind expediția” apare numele delegatului, iar la mijlocul de transport sunt menționate numere de înmatriculare ale unor mijloace de transport, care apar în proprietatea unor persoane fizice sau juridice care nu au relații cu furnizorul de bunuri. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că datele privind transportul bunurilor sunt diferite, respectiv nu corespund datele înscrise în factură cu cele înscrise în avizele de expediție și CMR –uri.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea verificată nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate, respectiv deducerea TVA se face în baza unor facturi completate parțial (lipsă nr. aviz de expediție), sau conțin date sau informații privind transportul bunurilor a căror realitate nu poate fi dovedită, astfel încât nu se poate exercita dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.151² lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.V/15.01.2007.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit că documentele în baza cărora societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere al TVA nu sunt documente justificative, înregistrarea în contabilitate a acestora de către SC ... SRL

atrage răspunderea societății, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei a SC ... SRL nu a putut fi dovedită, datorită faptului că aceasta are un comportament fiscal inadecvat, fapt ce reiese și din constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Bihor. Mai mult, tranzacțiile efectuate între cele două societăți comerciale nu sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA astfel cum sunt ele definite la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece nu este îndeplinită condiția prevăzută la lit.c) respectiv că livrarea bunurilor să fie realizată de o persoană impozabilă. Prin urmare organele de inspecție fiscală au considerat că neputând fi verificată calitatea de persoană impozabilă a SCSRL, nici livrarea efectuată de către aceasta nu poate fi considerată operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA în sumă de lei (.... x 24%), având în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența de taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi în sumă de lei, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență, respectiv data de 26.10.2011 și până la data de 25.08.2012, dată la care soldul sumei negative de TVA aferent lunii august 2012 din Decontul de TVA este mai mare decât diferența de TVA stabilită, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și alin.(7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, au calculat și penalități de întârziere în sumă de ... lei (... lei x 15%), în conformitate cu prevederile art.120¹ alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, este necesară respectarea condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

" 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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;"

Astfel, potrivit prevederilor enunțate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestuia în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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) *data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;*

d) *denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;*

e) *denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;*

f) *denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;*

g) *denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;*

h) *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;*

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

j) *indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;*

k) *în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;*

l) *în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;*

m) *dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152², la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;*

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

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată

ca plătitor 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.

iar la art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"Evidența operațiunilor

ART. 156

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice."

Totodată, la art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

„ ART. 6

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

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

De asemenea, potrivit prevederilor Ordinului nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Anexa 1, pct.2:

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare. "

Prin ANEXA 2 referitoare la Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar – contabile, este prezentat documentul „Aviz de însoțire a mărfii” (cod 14-3-6A), care:

"1. Servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;*
- document ce stă la baza întocmirii facturii, după caz;*

- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;

- document de primire în gestiune, după caz;

- document de descărcare din gestiune a bunurilor cedate cu titlu gratuit.

2. Se întocmește, în două sau mai multe exemplare, de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, precum și în alte situații stabilite prin procedurile proprii ale unității.

În cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiași unități, dispersate teritorial, precum și al transportului bunurilor cedate cu titlu gratuit (mostre, bunuri date pentru stimularea vânzării sau testări la locul de desfacere, premii, materiale promoționale etc.) avizul de însoțire a mărfii va purta mențiunea "Fără factură", după caz.

Pe avizul de însoțire a mărfii emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terți se face mențiunea "Pentru prelucrare la terți".

În celelalte situații decât cele prevăzute mai sus se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii și nu factura.

3. Circulă, după caz:

- la furnizor:

- la delegatul unității care face transportul sau al clientului, pentru semnare de primire;

- la compartimentul desfacere, pentru înregistrarea cantităților livrate în evidențele acestuia și pentru întocmirea facturii;

- la compartimentul financiar-contabil;

- la cumpărător:

- la magazie, pentru încărcarea în gestiune a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale primite, după efectuarea recepției de către comisia de recepție și după consemnarea rezultatelor;

- la compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităților aprovizionate în evidența acestuia;

- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică.

4. Se arhivează, după caz:

- la furnizor:

- la compartimentul desfacere;

- la compartimentul financiar-contabil;

- la cumpărător:

- la compartimentul financiar-contabil.

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al avizului de însoțire a mărfii este următorul:

- seria și numărul intern de identificare a formularului;

- data emiterii formularului;

- datele de identificare ale furnizorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală);

- datele de identificare ale cumpărătorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală);

- denumirea și cantitatea bunurilor livrate;

- prețul și valoarea, după caz;

- date privind expediția: numele delegatului, buletin/carte identitate (serie, număr), numărul mijlocului de transport, ora livrării, semnătura delegatului;

- semnătura expeditorului.

- data primirii în gestiune și semnătura gestionarului primitor.

Așa cum prevede Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, avizul de însoțire a mărfii este documentul **de însoțire a mărfii pe timpul transportului** și care justifică cantitățile achiziționate înscrise în facturile de achiziție. De asemenea, avizul de însoțire a mărfii este documentul în baza căruia, cumpărătorul înregistrează încărcarea în gestiune a mărfurilor la magazie, iar la contabilitate trebuie atașat la factură în vederea înregistrării acesteia și a obligațiilor fiscale ce decurg din această operațiune.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în perioada iulie 2011 – noiembrie 2011, SC ... SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, înscrisă într-un număr de 7 facturi reprezentând achiziții de bunuri de natura utilajelor agricole destinate revânzării (tractoare, buldoexcavator) emise de SC SRL, facturi care nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar datele înscrise în documentele justificative anexate la facturi, respectiv avize de însoțire a mărfii și documentele de transport (CMR) nu sunt corelate cu datele înscrise în facturi.

Astfel, spre exemplificare:

1) **factura seria ...18.07.2011** în valoare totală de lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, pe care este menționată la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” tractor New Holland 7200 model Tip 445ta/EGA, serie: ..., cantitatea 1 bucată. Din analiza acestei facturi se reține că la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris LA, iar *Mijlocul de transport* înscris este înscris auto nr.B-. Totodată, în factura fiscală nu este menționat numărul avizului de însoțire a mărfii.

Pentru această factură, societatea a anexat următoarele documente:

- Avizul de însoțire a mărfii seria nr./18.07.2011, care la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris HF, iar la *Mijlocul de transport* este înscris auto nr.. De asemenea, avizul de expediție nu conține informații privind: buletin/carte identitate (serie, număr) a delegatului, data și ora livrării, semnătura delegatului;

- document de transport (CMR) potrivit căruia transportatorul este – BLZ:... DEUTSCHE .

2) **factura seria .../22.07.2011** în valoare totală de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, pe care este menționată la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” tractor ... model Tip serie: , cantitatea 1 bucată. Din analiza acestei facturi se reține că la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris L A, iar *Mijlocul de transport* înscris este înscris auto nr.B-. Totodată, în factura fiscală nu este menționat numărul avizului de însoțire a mărfii.

Pentru această factură, societatea a anexat următoarele documente:

- Avizul de însoțire a mărfii seria .../22.07.2011, care la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris HF, iar la *Mijlocul de transport* este înscris auto nr.... De asemenea, avizul de expediție nu conține informații privind: buletin/carte identitate (serie, număr) a delegatului, data și ora livrării, semnătura delegatului;

- document de transport (CMR) potrivit căruia transportatorul este ...DEUTSCHE

3) **factura seria .../29.07.2011** în valoare totală de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, pe care este menționată la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” tractor New Holland TD 5010 model – P serie: ... cantitatea 1 bucată. Din analiza acestei facturi se reține că la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris LA R, iar *Mijlocul de transport* înscris este înscris auto nr..... Totodată, în factura fiscală nu este menționat numărul avizului de însoțire a mărfii.

Pentru această factură, societatea a anexat următoarele documente:

- Avizul de însoțire a mărfii seria .../29.07.2011, care la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris HF, iar la *Mijlocul de transport* este înscris auto nr.... De asemenea, avizul de expediție nu conține informații privind: buletin/carte identitate (serie, număr) a delegatului, data și ora livrării, semnătura delegatului;

- document de transport (CMR) potrivit căruia transportatorul este ... DEUTSCHE

4) **factura seria .../01.08.2011** în valoare totală de lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, pe care este menționată la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” tractor Deutz Fahr Agrottron M 620 model – cantitatea 1 bucată. Din analiza acestei facturi se reține că la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris LA, iar *Mijlocul de transport* înscris este înscris autoBM. Totodată, în factura fiscală nu este menționat numărul avizului de însoțire a mărfii.

Pentru această factură, societatea a anexat următoarele documente:

- Avizul de însoțire a mărfii seria .../01.08.2011, care la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris HF, iar la *Mijlocul de transport* este înscris auto De asemenea, avizul de expediție nu conține informații privind: buletin/carte identitate (serie, număr) a delegatului, data și ora livrării, semnătura delegatului;

- document de transport (CMR) potrivit căruia transportatorul esteDEUTSCHE

5) **factura ...05.08.2011** în valoare totală de lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de 79.560 lei, pe care este menționată la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” tractor Deutz Fahr Agrottron M 600 model – TCD, serie: ... cantitatea 1 bucată. Din analiza acestei facturi se reține că la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris LAR, iar *Mijlocul de transport* înscris este înscris auto nr.B- Totodată, în factura fiscală nu este menționat numărul avizului de însoțire a mărfii.

Pentru această factură, societatea a anexat următoarele documente:

- Avizul de însoțire a mărfii seria .../05.08.2011, care la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris H F, iar la *Mijlocul de transport* este înscris auto nr..... De asemenea, avizul de expediție nu conține informații privind:

buletin/carte identitate (serie, număr) a delegatului, data și ora livrării, semnătura delegatului;

- document de transport (CMR) potrivit căruia transportatorul este ...
DEUTSCHE

6) **facturanr.10.08.2011** în valoare totală de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, pe care este menționată la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” tractor Deutz Fahr Agrotron M 410 model – TCD cantitatea 1 bucată. Din analiza acestei facturi se reține că la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris LAR, iar *Mijlocul de transport* înscris este înscris auto nr.B.... Totodată, în factura fiscală nu este menționat numărul avizului de însoțire a mărfii.

Pentru această factură, societatea a anexat următoarele documente:

- Avizul de însoțire a mărfii seria .../10.08.2011, care la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris HF, iar la *Mijlocul de transport* este înscris auto nr.... De asemenea, avizul de expediție nu conține informații privind: buletin/carte identitate (serie, număr) a delegatului, data și ora livrării, semnătura delegatului;

- document de transport (CMR) potrivit căruia transportatorul este ...
DEUTSCHE

7) **factura seria .../03.11.2011** în valoare totală de lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, pe care este menționată la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” buldoexcavator Caterpillar 432 E, cantitatea 1 bucată. Din analiza acestei facturi se reține că la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris LAR, iar *Mijlocul de transport* înscris este înscris auto nr.B-. Totodată, în factura fiscală nu este menționat numărul avizului de însoțire a mărfii.

Pentru această factură, societatea a anexat următoarele documente:

- Avizul de însoțire a mărfii seria .../03.11.2011, care la rubrica „Date privind expediția” la *Numele delegatului* este înscris HF, iar la *Mijlocul de transport* este înscris auto nr.... De asemenea, avizul de expediție nu conține informații privind: buletin/carte identitate (serie, număr) a delegatului, data și ora livrării, semnătura delegatului;

- document de transport (CMR) potrivit căruia transportatorul esteDEUTSCHE

Raportat la cele de mai sus, rezultă că datele privind transportul bunurilor sunt diferite, respectiv nu corespund datele înscrise în factură cu cele înscrise în avizele de însoțire a mărfii și CMR –uri. De altfel, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține în contextul arătat că, mijloacele de transport înscrise în facturile emise de SC ... SRL sunt mijloace de transport din categoria Remorcă, Autoturism, Automobil mixt respectiv subcategoria Basculantă, Berlină, de teren. Aceste mijloace de transport apar în proprietatea unor persoane fizice sau juridice care nu au relații cu furnizorul de bunuri.

În aceste condiții, se reține că societatea nu a demonstrat faptul că marfa a fost livrată cu avizele de însoțire a mărfii anexate în susținerea contestației, având în vedere că acestea conțin date care nu se regăsesc în facturile de achiziție, în baza cărora SC ... SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, întrucât societatea nu face dovada cu documente justificative, respectiv cu avize de însoțire a mărfii sau cu documente de transport, a livrării bunurilor înscrise în facturile de achiziție de la SC SRL, se reține că nu este îndeplinită condiția privind acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceea a justificării achizițiilor cu documentele prevăzute de actele normative.

De asemenea, se reține că facturile emise de SC SRL, nu constituie documente justificative potrivit legii prin care societatea contestatară să poată justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că societatea cumpărătoare, respectiv contestatara avea obligația să verifice dacă facturile respective erau completate conform prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003, și anume să cuprindă **„o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune”** (avize de însoțire a mărfii).

În concluzie, pentru exercitarea dreptului de deducere societatea contestatoare trebuie să facă dovada calității de documente justificative a documentelor înregistrate în evidența contabilă, potrivit prevederilor Legii contabilității nr.82/1991 și normelor legale invocate mai sus, întrucât persoanele impozabile au obligația evidențierii corecte și complete a tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice și a consemnării tuturor documentelor care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, conform art.156 din Codul fiscal și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, se reține și faptul că, în ce privește posibilitatea deducerii TVA în cazul în care documentele justificative cuprind informații sau mențiuni incomplete, Decizia V din 15.01.2007, a Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, a decis 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.”**

Astfel, se reține în cauză faptul că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizori este obligatorie verificarea condițiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor (documentelor).

Potrivit prevederilor art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Totodată, pentru a determina starea de fapt fiscală, potrivit art.7, alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. ”

Iar art.49 alin.(1) din același act normativ, precizează:

”Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.”

Se reține că organele de inspecție fiscală pentru a determina starea de fapt fiscală, au solicitat efectuarea unor controale încrucișate la societatea furnizoare de bunuri, în vederea constatării calității de persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a acestor furnizori.

Astfel s-a constatat că SC ... SRL, în calitate de furnizor pentru SC ... SRL, nu au fost găsit la sediul social declarat și nu s-a putut lua legătura cu niciun reprezentant al acestuia. Din Procesul verbal nr... din 10.10.2012 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Bihor, rezultă că organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea de a efectua inspecția fiscală, neputând fi verificată calitatea de persoană impozabilă a SC SRL din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele de mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă ca document justificativ pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, **dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, 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, ci și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea achiziției efectuate.**

Prin urmare, întrucât societatea nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare, respectiv și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturi fiscale ce nu sunt completate în mod corect cu toate informațiile obligatorii prevăzute de lege, rezultă că obligațiile fiscale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../20.02.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../20.02.2013, în sumă de ...lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată sunt legal stabilite, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul

de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC SRL împotriva Deciziei de impunere nr ../20.02.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../20.02.2013, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.

Întrucât, în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul în sumă de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, iar prin contestație nu se prezintă argumente referitoare la modul de calcul al dobânzilor și penalităților de întârziere SC SRL datorează și suma totală de ...lei, cu titlu de dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept „*accessorii urmează principalul*”.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „Respingerea dreptului de deducere a TVA pe motivul că facturile de achiziție sunt completate parțial lipsind numărul avizului de expediție, sau conțin date și informații privind transportul bunurilor a căror realitate nu poate fi dovedită este cel puțin forțată”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, exercitarea dreptului de deducere a taxei 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, este condiționată de respectarea unor elemente considerate de legiuitor ca fiind obligatorii la întocmirea facturii care stă la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată, și lipsa unuia sau mai multor elemente din cele considerate obligatorii conduce la sancționarea persoanei impozabile, respectiv la pierderea dreptului de exercitarea a deducerii taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „Pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferent achiziției de utilaje agricole SC ... SRL a realizat o verificare a societății furnizoare respectiv SC ...SRL la nivelul procedurilor de securitate normale dar la acea dată nu a constatat nici un element care să conducă la faptul că SC ... SRL ar fi implicată în fapte de fraudă privind TVA-ul.”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că acest fapt nu justifică în niciun fel neconcordanțele între facturile și documentele primare de livrare a mărfurilor, precum și faptul că facturile nu cuprindeau toate elementele obligatorii prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Societatea avea obligația ca la preluarea mărfurilor (recepția

bunurilor) să constate neconcordanțele între avizele de expediție și facturile primite și să solicite corectarea documentelor fiscale în concordanță cu realitatea.

Referitor la argumentele societății cu privire la faptul că SC ... SRL „*figura înregistrată în Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, și nu figura ca fiind inactivă fiscal în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați existente pe pagina web a ANAF*”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a justificat taxa pe valoarea adăugată pe documente emise de o societate, pentru care s-a solicitat verificarea încrucișată organelor Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor, iar acestea au fost în imposibilitatea de a efectua inspecția fiscală, și deci de a confirma faptul că societatea este plătitoare de TVA, de a confirma realitatea și legalitatea acestor operațiuni. Nu faptul că această societate nu a putut fi verificată a determinat pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ci în primul rând faptul că facturile întocmite de aceasta și potrivit cărora SC ... SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu conțin toate informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, constatarea organelor de inspecție fiscală nu a fost faptul că respectivele facturi fiscale nu au fost înregistrate în evidența contabilă, ci faptul că nu s-a putut face dovada că SC ... SRL este persoană impozabilă, respectiv că livrarea bunurilor este realizată de o persoană impozabilă, precum și faptul că facturile întocmite de aceasta nu sunt conforme cu avizele de însoțire a mărfii și cu documentele de transport.

Referitor la susținerile contestatoarei potrivit cărora furnizorul SC ... SRL Oradea fiind societate înființată în anul 2011, bilanțul contabil pentru acel an se depunea până în luna mai 2012, astfel încât la data când a fost verificată această societate pentru a se vedea dacă se pot derula tranzacții nu trebuia să se emită nici un bilanț contabil, - acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, așa cum precizează și organele de inspecție fiscală în cuprinsul Referatului privind propunerile de soluționare a contestației nr.../19.04.2013 „inspecția fiscală s-a derulat în perioada 13.07.2012-12.02.2013, timp în care au fost consultate periodic atât datele din sistemul informatic ANAF cât și cele de pe site-ul MFP cu privire la Informații fiscale și bilanțuri, ale SC ... SRL societate care nici în momentul de față nu și-a îndeplinit nicio obligație declarativă pentru activitatea desfășurată în anul 2011.”

Referitor la argumentul societății contestatoare cu privire la faptul că „*organele de inspecție fiscală urmare verificării efectuate în dată de 24.04.2012 finalizată prin Procesul verbal nr.../24.04.2012 nu au avut suspiciuni cu privire la tranzacțiile efectuate între SC... SRL și SC SRL*”, organele de inspecție fiscală în cuprinsul referatului privind propunerile de soluționare a contestației precizează că „Procesul verbal nr.../24.04.2012, (...) a fost întocmit urmare solicitării de control încrucișat înaintată de D.G.F.P. Timiș și înregistrată la A.I.F. Reșița sub nr.../09.04.2012, obiectul controlului încrucișat fiind verificarea realității tranzacțiilor efectuate între contestatoare și anumite societăți din județul Timiș, și nu verificarea furnizorului contestatoarei respectiv a SC SRL Oradea. Ulterior, urmare inventarierii controalelor încrucișate solicitate de alte entități, organele de inspecție fiscală au verificat neconcordanțele existente între SC ... SRL și ceilalți operatori economici cu care a desfășurat operațiuni economice fiind constatate neconcordanțe semnificative

În ceea ce privește achizițiile raportate de SC .. SRL, dar neraportate ca livrări de furnizorul SC ... SRL Oradea, fapt pentru care a fost inițiată o inspecție fiscală generală la SCSRL și o solicitare de control încrucișat la SC ... SRL.”

Pentru considerentele menționate mai sus și în baza art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca **neîntemeiată** a contestației formulează de **S.C. ...S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../20.02.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../20.02.2013 pentru suma totală de **... lei**, reprezentând:

- .. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- ... lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- ... lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, conform procedurii legale, în termenul de 6 luni, la Tribunalul Caraș-Severin.

DIRECTOR EXECUTIV