



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax :+0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR.DGc 575/06.05.2011

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L. com. ..., jud. IAȘI

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași
sub nr. ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, a fost sesizată prin adresa nr...., înregistrată la instituția noastră sub nr.dg/7149 din 22.03.2011, de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul aceleași instituții cu privire la contestația formulată de **S.C. x S.R.L.** cu sediul în satul ..., comuna ... județul Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....

Suma contestată este în valoare totală de **S** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată, respinsă la rambursare.

Contestația este semnată de către administratorul societății, dl. y și poartă amprenta ștampilei acesteia, în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, în data de ..., cu adresa nr. ..., prin semnarea și ștampilarea acesteia de către administratorul societății, dl y și, data depunerii contestației, ..., aceasta fiind înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași

Contestația este însoțită de Referatul nr.... privind propunerea de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. com. ..., jud. IAȘI**, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin care propune respingerea acesteia în totalitate, ca fiind fără temei legal.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. "CERASUS GRUP" S.R.L. com. Cotnari, jud. IAȘI contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **s lei**, motivând în susținerea contestației următoarele:

1. Referitor la diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **s lei**, societatea consideră că este eronată constatatarea neconcordanței dintre Decontul de taxă pe valoarea adăugată depus pentru trimestrul IV/2009 și jurnalul de cumpărări pentru luna decembrie 2009, deoarece pentru anul 2009, societatea avea obligația de a depune trimestrial decontul, iar acesta cuprinde cumpărările aferente perioadei noiembrie și decembrie 2009.

2. Referitor la diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **s lei**, susține că organele de inspecție fiscală au diminuat taxa solicitată la rambursare cu această sumă prin neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. ..., dar aceasta nu este înregistrată în evidența contabilă, fapt care rezultă din jurnalul de cumpărări pe luna iunie 2009 și din decontul de TVA aferent perioadei respective.

3. Referitor la diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **s lei**, societatea susține că eronat organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru această sumă pe motiv că pentru factura nr.... nu a prezentat documente cu care să justifice prestarea serviciului deoarece această factură nu este înregistrată în evidența contabilă, însă există factura cu nr.... în baza căreia a achiziționat lădițe din plastic pentru fructe, fapt care rezultă din jurnalul de cumpărări pe luna septembrie 2010 și din decontul de TVA aferent perioadei respective.

4. Referitor la diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **s lei**, consideră că, nelegal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de S.C. y S.R.L. bom. ..., jud.Iași, pe motiv că „*societatea furnizoare nu a folosit documente justificative de achiziție potrivit prevederilor legale sau documente incomplete*” invocând încălcarea prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece factura de achiziție nr.... este un document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aceasta fiind completată conform prevederilor legale, iar bunurile respective sunt destinate realizării de operațiuni taxabile. Totodată menționează faptul

că societatea furnizoare, cât și societatea verificată, sunt membre a grupului de producători înființat în baza OMADR nr.694/2008, anexa 2 alineatul 3 lit.c și, conform prevederilor acestuia, nu mai este necesar să se încheie contracte între părți, membre ale acestui grup, precum și faptul că firma furnizoare a achitat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei facturi.

5. Referitor la diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **s lei**, consideră că, în mod abuziv, organele de inspecție fiscală susțin că nu deține toate documentele care justifică scutirea de TVA pentru export prevăzută la art.143 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece a prezentat acestora următoarele documente:

- declarația vamală de export certificată de autoritatea vamală;
- contractul încheiat între părți;
- documente de transport (CMR) pe care organul vamal certifică faptul că marfa a părăsit comunitatea europeană, precum și dovada că a fost încasată contravaloarea acesteia.

Ca urmare, societatea contestatoare solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală, urmarea inspecției fiscale efectuate pentru soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare depus de **S.C. X S.R.L. com. ... jud. IAȘI** pentru luna decembrie 2010, înregistrat sub nr...., prin care solicită rambursarea sumei de s lei, prin Decizia de impunere nr ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., au stabilit:

- TVA solicitată la rambursare: s lei;
- TVA aprobată la rambursare: s lei;
- TVA respinsă la rambursare: s lei.

Taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de s lei reprezintă diferența de taxă stabilită suplimentar de plată în sarcina societății pentru perioada 01.01.2007-31.12.2010 ca urmare a neacordării dreptului deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de s lei și a scutirii de taxă pe valoarea adăugată în sumă de s lei pentru livrările la export, organele de inspecție fiscală constatând faptul că au fost încălcate prevederile art.82 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art.134,

art.143 alin.(2) lit.a) și art.147¹din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare se rețin următoarele:

Prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată depus pentru luna decembrie 2010 cu sume negative de TVA, cu opțiune de rambursare, **S.C. X S.R.L. com. ... , jud. IAȘI** solicită la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei.

Urmarea verificării perioadei 01.01.2007 – 31.12.2010 s-a constatat că societatea a stabilit eronat taxa pe valoarea adăugată, fapt pentru care prin Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., s-au stabilit următoarele: din suma solicitată la rambursare de s lei, s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei și s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei.

Societatea contestă în totalitate obligația de plată stabilită suplimentar în sarcina sa în sumă totală de s lei, astfel:

1. Referitor la diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de s lei aferentă trimestrului IV/2009, cauza supusă soluționării este dacă, legal, S.C. X S.R.L. com. ... jud. IAȘI, datorează această sumă în condițiile în care organele de inspecție fiscală au avut în vedere doar achizițiile efectuate în luna decembrie 2009.

În fapt, **S.C. X S.R.L. com. Cotnari, jud. IAȘI** a depus pentru luna decembrie 2009 Decontul trimestrial de taxă pe valoarea adăugată, formular cod 302, înscriind la rândul 18 „Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%” și la rândul 27 „Total taxă dedusă”, taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată însumată din jurnalul de cumpărări pe luna noiembrie 2009 de s lei și din jurnalul de cumpărări pe luna decembrie 2009, de s lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit obligația de plată a sumei de 3.710 lei, rezultată ca diferență dintre taxa pe valoarea adăugată raportată de 23.869 lei prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată depus **S.C. ” CERASUS GRUP” S.R.L. com. Cotnari, jud. IAȘI** pentru luna decembrie 2009 și cea din jurnalul de cumpărări aferentă lunii decembrie 2009, de 20.159 lei.

În drept, potrivit prevederilor art. 156¹din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin derogare de la alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor.[...]"

În Instrucțiunile pentru completarea formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", Anexa 2 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.746/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„Completarea formularului se face astfel:

Perioada de raportare

"Perioada de raportare" poate fi luna calendaristică, trimestrul calendaristic, semestrul calendaristic sau anul calendaristic, în condițiile art. 156¹ din Codul fiscal și ale pct. 80 alin. (2) din Normele metodologice. [...]

Rândul 18 - se înscriu informațiile din jurnalul de cumpărări*), privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor din țară de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%, precum și baza de impozitare și taxa aferentă importurilor care nu se încadrează în prevederile art. 157 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare.

Se reține faptul că **S.C. "CERASUS GRUP" S.R.L. com. Cotnari, jud. IAȘI**, a depus pentru trimestrul IV 2009, decontul de taxă pe valoarea adăugată trimestrial, cumulând la luna raportării, decembrie 2009, taxa pe valoarea adăugată deductibilă din lunile aferente trimestrului respectiv.

Totodată, se reține faptul că, potrivit prevederilor art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

"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."

Întrucât din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS 147 din 25.02.2011 nu rezultă faptul că organele de inspecție fiscală au analizat dacă societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă documentelor înscrise în Jurnalul pentru cumpărări pe luna noiembrie 2009, organul de soluționare competent nu se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de s lei, drept pentru care se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3)

din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

coroborate cu cele ale pct.12.7. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, potrivit cărora:

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

precum și ale pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004, potrivit cărora,

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

Totodată în speță sunt aplicabile prevederile art.47 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

“Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate, chiar dacă acestea au devenit definitive în sistemul căilor administrative de atac.”

Ca urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ... emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **s lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Iași, prin altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să reanalizeze și să stabilească cu claritate taxa pe valoarea adăugată de dedus aferentă trimestrului IV/2009, având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

2. Referitor la diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de s lei, cauza supusă soluționării este dacă, legal, organele de

inspecție fiscală au stabilit această obligație de plată în condițiile în care societatea contestatoare susține că acestea nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa înscrisă în factura ... și în factura nr.... deși facturile respective nu sunt cuprinse în evidența contabilă.

În fapt, așa cum menționează în Raportul de inspecție fiscală nr.... organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei înscrisă în factura ... și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei înscrisă în factura nr...., pe motiv că societatea verificată nu a prezentat documente cu care să justifice realitatea serviciilor prestate.

Societatea susține faptul că nu a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi, deoarece nu sunt înregistrate în evidența contabilă.

În drept, potrivit prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

a) operațiuni taxabile;”

iar art. 146 alin.1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

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

Se reține de asemenea că **S.C. ”CERASUS GRUP” S.R.L. com. Cotnari, jud. IAȘI**, a depus la dosarul cauzei jurnalul pentru cumpărări pentru luna iunie 2009 din care rezultă taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă totală de s lei care cuprinde și suma de s lei înscrisă la poziția 7, unde este înregistrată factura nr.... emisă de S.C. y, iar factura ... cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de s lei, menționată de către organele de inspecție fiscală, nu se regăsește în jurnalul de cumpărări.

De asemenea, în jurnalul de cumpărări pentru luna septembrie 2010 se regăsește înregistrată factura nr.... cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de s lei, anexată la dosarul cauzei reprezentând livrare „lădițe

plastic” și nu factura nr.... reprezentând servicii prestate, cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei se regăsește în jurnalul pentru cumpări pentru luna septembrie 2010 la poziția 4 și este aferentă facturii nr.....

Având în vedere neconcordanțele prezentate mai sus și faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenă documentelor înscrise în Jurnalul pentru cumpărări pe luna iunie 2009 și septembrie 2010, astfel că organul de soluționare competent nu se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de s lei, drept pentru care se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

coroborate cu cele ale pct.12.7. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, potrivit cărora:

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

precum și ale pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004, potrivit cărora,

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

Totodată în speță sunt aplicabile prevederile art.47 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

“Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate, chiar dacă acestea au devenit definitive în sistemul căilor administrative de atac.”

Ca urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ... emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **s lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Iași, prin altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să reanalizeze toate operațiunile privind stabilirea impozitului pe profit și să stabilească cu claritate taxa pe valoarea adăugată de dedus aferentă trimestrului II/2009 și trimestrului III/2010, având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei aferentă facturii seria ..., cauza supusă soluționării este dacă, legal, societatea are dreptul de deducere pentru această sumă în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat cu privire la calitatea facturii ca document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei.

În fapt, **S.C. X S.R.L. com. ..., jud. IAȘI** a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei din factura seria ... emisă de S.C. y S.R.L. com. ..., jud. Iași, reprezentând achiziționare de cireșe.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei, deoarece, urmarea controlului încrucișat efectuat la furnizor, au constatat că acesta a achiziționat cireșe, atât de la persoane fizice cât și de la o persoană juridică, S.C. y S.A., iar pentru cireșele achiziționate de la persoane fizice nu „...poate dovedi că achiziția s-a efectuat în condiții legale”.

În drept, potrivit prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile; [...],

coroborate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, potrivit cărora,

(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;”

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

Acestea se coroborează cu prevederile pct.46 alin.(1) ale art.146 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal,[...]”.

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, 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) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un

reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit.

h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

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

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

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

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:[...];

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

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

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

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe

valoarea adăugată în sumă de de s lei dedusă din factura seria ... pe motiv că, urmarea efectuării controlului încrucișat la societatea emitentă a facturii respective, S.C. y S.R.L. com. ..., jud. Iași, au constatat că această societate nu deține documente legal întocmite pentru cireșele achiziționate de la persoane fizice.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii seria ... pe motivele prezentate mai sus, fără să analizeze dacă societatea a exercitat dreptul de deducere a taxei în conformitate cu prevederile legale redate mai sus, respectiv dacă factura seria ... conține elementele obligatorii prezentate și dacă achiziția s-a efectuat în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Totodată se reține faptul că în Procesul Verbal întocmit în data de ..., urmarea controlului efectuat la S.C. y S.R.L. com....., jud. Iași, organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că această societate "*... nu este producător de fructe, înființând livada în anul 2010. Societatea achiziționează fructe spre a le revinde de la personae fizice precum și de la SC y S.A.*"

Astfel, în baza facturii seria ... emisă de S.C. y S.R.L. com. ..., jud. Iași, **S.C. X S.R.L. com. ..., jud. IAȘI** a achiziționat cantitatea de ... kg de cireșe.

Potrivit Borderoului de achiziție nr...., S.C. y S.R.L. com. ... jud. Iași, a achiziționat de la persoane fizice cantitatea de ... kg de cireșe.

Ca urmare, din documentele prezentate nu rezultă faptul că S.C. yS.R.L. com. ... jud. Iași a livrat **S.C. X S.R.L. com. ..., jud. IAȘI** numai cireșele achiziționate de la persoanele fizice pentru a se concluziona că cireșele au fost achiziționate de către societatea contestatoare de la furnizorul care nu deține documente legale de proveniență a mărfii respective.

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă factura seria ... emisă de S.C. y S.R.L. com. Cotnari, jud. Iași, are sau nu are calitatea de document justificativ de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de s lei, în speță sunt incidente și dispozițiile art. 94 alin. (2) și art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"Art. 94 - (2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse [...]”.

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

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că inspekția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele de mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, organul de soluționare competent nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de s lei și urmează a aplica dispozițiile art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

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

coroborate cu cele ale pct.12.7. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, potrivit cărora:

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

precum și ale pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004, potrivit cărora,

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

Totodată în speță sunt aplicabile prevederile art.47 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

“Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage

desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate, chiar dacă acestea au devenit definitive în sistemul căilor administrative de atac.”

Ca urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.... emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **s lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Iași, prin altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să reanalizeze dacă sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere pentru această sumă.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei aferentă operațiunilor de export efectuate în luna iunie 2010, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, societatea contestatoare datorează această sumă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală susțin că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente cu care să facă dovada clară a livrării mărfii în afara teritoriului României, respectiv CMR-uri, iar societatea a depus la dosarul cauzei documente justificative.

În fapt, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei aferentă mărfurilor livrate la export în luna iunie 2010, în valoare totală de s lei, pentru care societatea nu a prezentat documente cu care să facă dovada că marfa a fost livrată în afara teritoriului României, respectiv CMR-uri.

Societatea consideră abuzivă susținerea organelor de inspecție fiscală, motivând că a prezentat acestora documentele din care rezultă că sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile de export efectuate în luna iunie 2010.

În drept, potrivit prevederilor art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

“ Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, [...]

(1) Sunt scutite de taxă:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său; “

La art. 2 alin. (2) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 1441 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau

de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la un transportator sau la o casă de expediție.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, se justifică de exportator cu următoarele documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) declarația vamală de export, care să cuprindă numele exportatorului bunurilor și care să fie certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul Comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală;

c) documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea și, după caz, orice alt document care atestă realizarea efectivă a exportului, cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.[...]”

În Referatul motivat cu propuneri de soluționare a contestației, nr.... organele de inspecție fiscală susțin că pentru fructele livrate în Rusia la y, în luna iunie 2010, **S.C. X S.R.L. IAȘI** „... nu a prezentat în timpul inspecției fiscale toate documentele doveditoare prin care să facă dovada clară a livrării mărfii, respectiv că acestea au părăsit teritoriul României.”

Societatea contestatoare a depus la dosarul cauzei următoarele documente:

a) Contractul de furnizare nr.... încheiat între **S.C. X S.R.L. com. ...**, jud. IAȘI și y cu sediul în ... -RUSIA pentru livrarea de cireșe pentru consum în stare proaspătă în perioada 17.06.2010 - 30.06.2010.

b) facturile (Invoice): nr.... în valoare de s euro, nr.... în valoare de s euro, nr.... în valoare de s euro și nr.... în valoare de s euro, pentru livrarea de cireșe proaspete către firma y, echivalentul în lei în sumă totală de s lei;

c) documente de transport: scrisori de transport internațional (CMR)-uri pe care organul vamal certifică faptul că marfa a părăsit România, respectiv:

-CMR seria CM nr.... aferentă invoice nr....;

-CMR seria CM nr.... aferentă invoice nr....;

-CMR din aferentă invoice nr....;

-CMR seria CM nr.... aferentă invoice nr...., precum și documente electronice de export aferente livrărilor respective, declarația vamală de export, certificate de origine.

Având în vedere dispozițiile art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

ale pct. 182.1. din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.050/2004, unde se precizează:

“În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor desoluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală. “(art.182. alin.(4) a devenit art. 213 alin. (4) după republicare),

faptul că organele de inspecție fiscală au menționat că societatea nu a prezentat aceste documente de transport în timpul efectuării inspecției fiscale, iar în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nu s-au pronunțat asupra acestora, organul de soluționare competent nu se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de s lei, drept pentru care se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

coroborate cu cele ale pct.12.7. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, potrivit cărora:

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

precum și ale pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004, potrivit cărora,

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară

reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

Totodată în speță sunt aplicabile prevederile art.47 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

“Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate, chiar dacă acestea au devenit definitive în sistemul căilor administrative de atac.”

Ca urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ... emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **s lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Iași, prin altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să reanalizeze operațiunile de export și să stabilească dacă sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată aferente acestor operațiuni, având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2945/2010, Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

DECIDE:

Art.1 Desființarea Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Iași din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., pentru suma totală de **s lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul administrativ fiscal contestat, să efectueze verificarea **S.C. S.R.L. com. ..., jud. IAȘI**, care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis actul anterior.

Art.2 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul cailor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR EXECUTIV,

**ȘEF BIROU
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII,**

ȘEF SERVICIU JURIDIC,