



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția generală de  
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

**DECIZIA nr. 227 / 2012**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**S.C. .X. .X. .X. S.R.L. din .X.,**  
**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. 906692/16.02.2010 și reînregistrată sub nr..X./24.04.2012**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de S.C. .X. .X. .X. S.R.L., cu sediul în .X., str..X., nr.X, Hotel .X., ap. X, sector X, având cod unic de înregistrare fiscală RO X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub J40/.X./1.X.4, prin adresa fără număr din data de 23.04.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./24.04.2012 asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.12.2009 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili și înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/16.02.2010.

În urma verificării efectuate la S.C. .X. .X. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au înaintat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție–Direcția Națională Anticorupție, în completarea cercetărilor derulate în dosarul penal nr..X./2009, prin adresa nr..X./04.10.2010, Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./29.12.2009 contestată și Procesul verbal nr..X./22.12.2009, în vederea stabilirii realității operațiunilor comerciale derulate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. cu o parte din societățile furnizoare directe de produse agricole.

În conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr..X./15.11.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale

de Administrare Fiscală, s-a suspendat soluționarea contestației formulată de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./29.12.2009 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Împotriva Deciziei nr..X./15.11.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, societatea a formulat acțiune în contencios administrativ, ce a fost admisă prin Sentința nr..X./24.06.2011, pronunțată de Curtea de Apel .X., Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr..X./2/2011.

Împotriva Sentinței nr..X./24.06.2011 menționată mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat recurs.

Prin Decizia nr.1192/06.03.2012, irevocabilă, Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, a respins ca nefondat recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr..X./24.06.2011 a Curții de Apel .X., Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, prin care a fost anulată Decizia nr..X./15.11.2011 emisă de direcția noastră, obligând Agenția Națională de Administrare Fiscală să soluționeze pe fond contestația.

Având în vedere cele reținute mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulată de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.12.2009 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală de .X. lei, conform prevederilor art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.12.2009 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 29.12.2009 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală și are ca obiect suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**I. S.C. .X. .X. .X. S.R.L. din .X. contestă Decizia de impunere nr. .X./29.12.2009 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, precizând următoarele:**

**1). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L.,** societatea precizează că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste facturi nu conțin elementele obligatorii exercitării dreptului de deducere, respectiv nu au înscrise mențiunile privind data livrării mărfurilor și nicio referire la alte facturi emise anterior atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune invocând în acest sens art.146 și art.155 alin.(5) lit.l) și lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât S.C. .X. S.R.L. a emis facturile în baza unor livrări separate de bunuri aferente unor perioade menționate prin contractele încheiate cu acest furnizor.

Din punct de vedere al regimului acestor facturi, societatea precizează că facturile în cauză au regimul unor facturi centralizatoare, iar potrivit art.155 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal și pct.72 alin.(3) din Normele de aplicare a Codului fiscal în cazul facturilor centralizatoare nu este necesară completarea datei livrării și în consecință temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală nu este aplicabil. Mai mult, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. menționează că data livrării se poate stabili cu exactitate din documentele anexate la factură, acesta fiind și raționamentul legiuitorului de a impune condiția anexării documentelor emise la data livrării bunurilor ca acte ce pot furniza informațiile complementare necesare.

Astfel, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că livrarea produselor se realizează prin depozitele deținute de prestatori (depozitari) cu care societatea are încheiate contracte de prestări servicii privind depozitarea mărfii, efectuarea de operațiuni tehnologice pentru încadrarea în parametrii standard de calitate ISO pentru export, precum și operațiuni de încărcare a mărfii pe barje fluviale sau vase maritime.

La momentul sosirii mărfurilor în depozit, prestatorii efectuează recepția cantitativă, prin cântărirea produselor, iar în situația în care prestatorii nu pot stabili, din motive de dotare tehnică, toți parametrii de calitate ceruți contractual, aceștia emit un raport care confirmă primirea în custodie a mărfurilor predate de furnizor, raport care se întocmește pentru mai multe livrări separate și care cuprinde informații privind cantitatea mărfii din fiecare mijloc de transport, numărul de înmatriculare al fiecărui mijloc de

transport, numărul și data avizului de însoțire a mărfii cu care furnizorul a transportat marfa la depozit.

Societatea precizează că în ceea ce privește partea de recepție calitativă, care vizează verificarea unor caracteristici specifice produselor livrate, aceasta se realizează în mod diferit în funcție de dotările laboratoarelor de analiză existente la locul de depozitare prin serviciile firmelor de depozitare și/sau prin serviciile contractate cu firme de superintendență.

Referitor la societățile de superintendență, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. susține că acestea dețin calitatea de reprezentant autorizat pentru inspecția, mostrarea, controlul și certificarea cantității, calității și condiției mărfurilor. În ceea ce privește superintendenții cu care societatea colaborează, se precizează că aceștia sunt filiale locale ale unor grupuri internaționale (.X., .X.), dețin acreditări și certificări .X. și .X., sunt persoane de specialitate, neutre și obiective, acceptate datorită probității profesionale de către toate entitățile juridice ce fac obiectul execuției unui contract, abilitate și certificate să efectueze activități de inspecție, control și recepție calitativă, cantitativă și de condiție a mărfii. Rapoartele ITS sunt documentele constatatoare care confirmă efectuarea concretă a întregului proces ce poartă numele de recepție și stau la baza facturării și sunt anexate la facturile centralizatoare emise de furnizori.

De asemenea, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că dispozițiile art. 155 lit.l) din Codul fiscal nu prevăd obligativitatea înscrierii datei livrării în facturi în situația în care acestea sunt emise înaintea datei livrării, iar organele de inspecție fiscală trebuiau să constate că având în vedere condiția de livrare CIFF/O prevăzută în unele din contractele cu S.C. .X. S.R.L. precum și data sosirii mărfii lângă nava în care urmează a fi încărcată/preluată de cumpărător, respectiv data livrării, aceste facturi sunt emise înainte de data livrării. Data livrării efective a mărfii este confirmată de raportul ITS.

Totodată, societatea susține că dispozițiile art.155 lit.o) din Codul fiscal nu sunt aplicabile situației de fapt, întrucât din niciun document anexat raportului de inspecție fiscală sau care a făcut obiectul inspecției nu rezultă faptul că au fost întocmite mai multe facturi pentru aceeași operațiune.

S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că prin actul contestat se încalcă dreptul de proprietate al societății prevăzut de art.1 din Protocolul 1 la Convenția Europeană pentru Apărarea Drepturilor Omului și Libertăților Fundamentale, respectiv inserarea unor cerințe de ordin formal în întocmirea documentelor, nu ar trebui privită în mod exclusiv în condițiile în care

informația solicitată se regăsește cu ușurință în documentele anexate la facturi. Prin urmare, societatea susține că organul fiscal avea și trebuia să aibă în vedere faptul că există documente neechivoce care atestă desfășurarea efectivă a operațiunilor economice precum și datele și condițiile în care acestea au avut loc.

De asemenea, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că suma stabilită prin actul de control reprezentând taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere sau taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar are natura juridică a unui drept de creanță. Or, dreptul de creanță are caracterul unui bun în accepțiunea art.1 din Protocolul 1 așa cum s-a reținut prin jurisprudența Curții din cauzele *Pressos Compania Naviera Sa și alții vs. Belgia* și a Comisiei din cauzele *M. de Napoleos Pecheco vs. Belgia, A.B. and Company A.S. vs. Germania, Lenzing AG vs Regatul Unit*. Prin urmare, societatea are calitatea de subiect de drept protejat de prevederile art.1 din Protocolul 1 al Convenției.

Totodată, societatea invocă hotărârea *James și alții împotriva Marii Britanii*, Hotărârea din 21.02.1986, seria A nr. 98, p.29-30 care reiterează în parte principiile enunțate de Curte în cauza *Sporrong și Lonroth împotriva Suediei*, Hotărârea din 23.09.1982, seria A nr. 52, p. 24, *Broniowski împotriva Poloniei*, nr. 31443/1.X.6 și *Hutten-Czapska împotriva Poloniei*, nr. 35014/97.

Societatea susține că prin actul contestat se ignoră principiile statuate de Jurisprudența Curții Europene de Justiție, astfel în cazurile reunite C-123/87 și C-330/87 "*Lea Jorion, nee Jeunehomme, and Societe anonyme d`etude et de gestion immobiliere EGI v. Belgian State*", Curtea Europeană de Justiție a decis că Directiva a VI-a TVA prevede cu titlu imperativ că statele membre trebuie să preia în legislația lor națională două cerințe de ordin formal cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil, anume cele prevăzute de art.22 alin.(3) lit.b) din cuprinsul Directivei, ce se referă la suma facturată și cota de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă.

În același timp, Curtea Europeană de Justiție a reținut că este posibil potrivit art.22 alin.(8) din Directiva a VI – a TVA că statele membre să impună în legislația lor națională și alte cerințe de ordin formal care să fie incluse în factură pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în vederea asigurării unei corecte așezări a taxei pe valoarea adăugată și pentru a permite autorităților fiscale să exercite controlul sistemului taxei pe valoarea adăugată. Cu toate acestea, dreptul statelor membre de a impune cerințe suplimentare de ordin formal cu privire la conținutul facturilor, ca și condiție de exercitare a dreptului de deducere a

taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil, nu este una de tip absolut, ci trebuie să fie limitat la ceea ce este necesar pentru atingerea scopului urmărit, astfel cum el este menționat mai sus.

Mai mult, Curtea Europeană de Justiție concluzionează că astfel de informații suplimentare nu trebuie ca prin numărul lor sau natura lor tehnică, să îngreuească în asemenea manieră exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, încât să devină practic imposibilă sau excesiv de dificilă.

Or, în situația sa specifică, *“lipsa datei livrării nu numai că nu era susceptibilă să împiedice organele de inspecție fiscală să determine derularea operațiunilor efectuate”* de către societate cu “.X.”, atâta timp cât aceste informații puteau fi cu ușurință determinate, dovadă că au și fost determinate de către organele de inspecție fiscală, în timpul controlului fiscal, în baza documentelor anexate la facturi.

*“Din această perspectivă, este evident că în circumstanțele cauzei descrise mai sus, negarea dreptului de deducere a T.V.A. doar pentru că “data livrării”, element de ordin formal mai sus-aratat nu este conținut în facturile emise, nu poate servi scopurilor pe care Directiva a VI-a le urmărește, potrivit explicațiilor de mai sus, fiind în realitate doar un abuz al organelor de inspecție fiscală.”*

S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că prin decizia de impunere contestată, organul fiscal susține în mod nelegal faptul că documentele justificative financiar – contabile întocmite și utilizate pentru recepția mărfurilor nu respectă reglementările emise de Ministerul Finanțelor Publice cu privire la întocmirea și utilizarea acestora, respectiv în cazul depozitării mărfii în depozitul PLX, în toate situațiile avizele de însoțire a mărfii nu au semnătura furnizorului și delegatului, în cazul depozitării mărfii în depozitul .X., avizele de însoțire a mărfii au fost prezentate în fotocopie și în unele situații nu conțin semnăturile privind furnizorul, delegatul, semnătura de primire, semnătura delegatului și cea de primire coincid și nu au fost prezentate documente justificative pentru recepția mărfii, respectiv note de intrare-recepție, iar în luna ianuarie 2008, depozitele .X. X nu erau autorizate pentru depozitarea cerealelor.

Însă, societatea susține că în conformitate cu dispozițiile pct. II, Anexa nr.2 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2226/2006, avizul de însoțire nu are calitatea de document în baza căruia se realizează deducerea taxei pe valoarea adăugată, iar dovada existenței unui aviz care să prezinte toate elementele formale nu este menționată nicăieri în legislația taxei pe valoarea adăugată ca o condiție privind acordarea dreptului de deducere.

Organele de inspecție fiscală nu au verificat modul de înregistrare în evidența contabilă și nici documentele care au stat la baza acestei înregistrări. Mai mult, societatea precizează că deține facturi pentru toate cantitățile de marfă intrată în depozitele prestatorilor ce fac obiectul avizelor de însoțire, declarații vamale de export (pentru export) sau T2L (pentru livrări în UE), după caz, aferente cantităților de marfă aferente contractelor.

Prin urmare, societatea precizează că având în vedere situația de drept invocată de organele de inspecție fiscală, precum și situația de fapt prezentată, înregistrarea mărfii în gestiune se realizează în baza facturilor emise de către furnizori, facturi care în calitatea lor de document justificativ îndeplinesc toate cerințele prevăzute de Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1850/2004 și respectă dispozițiile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală induc în mod eronat ideea că lipsa unor elemente de formă precum semnătura furnizorului și delegatului duc la contestarea realizării acelor operațiuni, chiar dacă avizele de însoțire a mărfii au fost vizate în toate cazurile de către Autoritatea Vamală din .X..

Referitor la susținerea organelor de inspecție fiscală privind existența, în cazul depozitării în depozitul S.C. .X. S.A. a unor avize de însoțire a mărfii în fotocopie sau întocmite eronat și pentru care nu s-au prezentat note de intrare recepție, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că avizul de însoțire a mărfii este obligatoriu să fie întocmit în minim două exemplare necesare pentru a justifica proveniența mărfii pe timpul transportului, nefiind obligatoriu să lase un exemplar în original la depozit, însă depozitarul a deținut și prezentat organelor de inspecție fiscală prin intermediul societății o copie a avizului.

Astfel, societatea menționează că în vederea livrării mărfii – orz .X., în baza contractului nr. .X. a depozitat marfa în două depozite respectiv .X. și .X. .X. pînă la realizarea condiției FOB pentru livrare. Din depozitul .X., S.C. .X. S.R.L. a încărcat pe barja nr..X. în data de 18.01.2008 cantitatea de X tone în data de 20.01.2008 și din depozitul .X. a încărcat pe barja nr.SLEP X în data de 20.01.2008 cantitatea de X tone. Costurile de depozitare și încărcare pe barje au fost în sarcina S.C. .X. S.R.L. respectând condiția contractuală FOB.

Organele de inspecție fiscală nu au solicitat documentele emise de depozitar la intrarea mărfii, însă S.C. .X. S.A. a întocmit un document numit borderou de intrare sau raport tichete, care precizează clasa de mărfuri, numerele de mașini și numele persoanei care a adus marfa, numele

societății predatoare și respectiv a celei primitoare, cantitatea predată la prestator, documente care certifică recepția mărfii de către societatea S.C. .X. S.A.

Referitor la susținerile organelor de inspecție fiscală privind lipsa autorizării depozitelor .X. X pentru perioada ianuarie 2008, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că aceste susțineri sunt întemeiate pe adresa nr..X./06.11.2009 a Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală .X.a, însă prin această adresă se comunică data la care au fost autorizate depozitele. Astfel, cu rea credință organele de inspecție fiscală au omis prezentarea .X. ca fiind autorizată din anul 2006, precizare care apare în adresa menționată mai sus.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea este angajată într-o fraudă de tip carusel, precum și invocarea organelor de inspecție fiscală a art.105 din Codul de procedură fiscală, art.102.1 din Normele la Codul de Procedură fiscală, art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, a Deciziei nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, precum și a Deciziilor Curții Europene de Justiție nr.439/2004 și nr.440/2004, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală au omis intenționat prevederile art.145 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal care se referă la dreptul de deducere aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor scutite de taxă, iar invocarea Deciziei nr. V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție se referă la cerințe de ordin formal necesare deducerii.

De asemenea, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că prin Deciziile Curții Europene de Justiție nr.439/2004 și nr.440/2004 se statuează că în cazul în care nu se dovedește că beneficiarii într-o fraudă tip carusel știau sau ar fi trebuit să știe că sunt implicați într-o fraudă fiscală, dreptul de deducere rămâne dobândit legislația comunitară prevalând legislației naționale.

Or, în tot raportul de inspecție fiscală nu există niciun element din care să rezulte implicarea S.C. .X. .X. .X. S.R.L. într-o fraudă fiscală, toate constatările privind faptele unor alte societăți precum și comportamentul fiscal al acestora neputând să atragă repercursiuni asupra S.C. .X. .X. .X. S.R.L.

Totodată, societatea menționează că cele constatate la S.C. .X. S.R.L. nu îi pot fi imputate, atâta timp cât livrările de mărfuri au fost efectuate în baza unor contracte comerciale de vânzare-cumpărare cu clauze ferme în ceea ce privește părțile contractante, natura mărfii, data și locul livrării, prețul, etc. Chiar organul de inspecție fiscală a ajuns la concluzia că mărfurile au fost vândute de S.C. .X. S.R.L. în momentul sosirii acestora în port fiind preluate



de către respectivii clienți, între care și S.C. .X. .X. .X. S.R.L. ceea ce denotă realitatea operațiunii desfășurate, iar plata furnizorului a fost efectuată de către societate prin instrumente financiar bancare exclusiv pe teritoriul României.

În ceea ce privește Nota privind informațiile transmise de către autoritățile fiscale din Bulgaria referitoare la unii furnizori ai S.C. .X. S.R.L., respectiv la .X. C .X., prin care se precizează că din facturile de livrare rezultă că .X. C .X. a livrat către S.C. .X. S.R.L. cantitatea de X tone de rapiță, iar pe facturi apare notificat S.C. .X. .X. .X. S.R.L., aceasta susține că a fost înscrisă pe scrisoarea de trăsură maritimă și nu pe facturi, scrisoarea fiind întocmită la expedierea mărfii în .X. și este o condiție obligatorie în comerțul internațional.

Prin urmare, menționarea societății ca parte îndreptățită să ridice mărfurile la ordinul destinatarului inițial, reprezintă o practică uzuală și care nu implică niciun aspect de nelegalitate, astfel că atitudinea organelor de inspecție fiscală este injustă.

Referitor la faptul că firma .X. Bulgaria nu a declarat achiziții de la S.C. .X. .X. .X. S.R.L., societatea precizează că nu avea posibilitatea directă sau indirectă să cunoască faptul că S.C. .X. S.R.L. a achiziționat în realitate o cantitate mai mică cu 4.800 tone de cereale față de ceea ce avea înregistrat în evidență societatea bulgară și care apare livrată către clienții săi, respectiv S.C. .X. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. C. .X. International .X. S.R.L.

În ceea ce privește firmele .X., .X. 3 JSC, .X. AD, .X. .X., toate din Bulgaria, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că nu a fost implicată în operațiuni economice neconforme cu realitatea sau cu legea, iar faptul că S.C. .X. S.R.L. a achiziționat în realitate o cantitate diferită față de ce au înregistrat în contabilitate societățile bulgare și care apare ca livrată către clienții săi, nu poate fi imputat societății, atâta vreme cât răspunderea juridică și fiscală în acest caz este individuală, iar S.C. .X. .X. .X. S.R.L. nu poate fi confundată cu S.C. .X. S.R.L.

Mai mult, nu numai demonstrarea implicării S.C. .X. .X. .X. S.R.L. în astfel de acțiuni, cât și sarcina fiscală aferentă din așa zisele operațiuni cu caracter „illegal” era obligatoriu de a fi individualizată de organul de inspecție fiscală pe fiecare din clienții S.C. .X. S.R.L. menționați de autoritatea statului, respectiv S.C. .X. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. C. .X. International .X. S.R.L., fapt ce nu se regăsește în constatările efectuate.

În plus, în actele de control întocmite se stipulează achiziția de către S.C. .X. S.R.L. a unor cantități de cereale mai mari decât cele raportate de partenerii străini, dar nu rezultă dacă au fost efectuate verificări cu privire la nedeclararea veniturilor impozabile de către agenții economici din Bulgaria, știindu-se faptul că un presupus interes evazionist de micșorare a bazei impozabile prin nedeclararea corectă este al acestora și nu al achizitorului român, care în atare condiții ar fi înregistrat în evidența contabilă cheltuieli mai mici decât cele reale, cu consecința majorării veniturilor și implicit a plății unui impozit pe profit, respectiv taxa pe valoarea adăugată mai mare.

De asemenea, societatea susține că din Nota privind informațiile transmise de către autoritățile fiscale din Bulgaria referitoare la unii furnizori ai S.C. .X. S.R.L. rezultă unele informații contradictorii, respectiv contradicția este între cantitatea totală de X to grâu livrată de S.C. .X. S.R.L. fără documente de proveniență către S.C. .X. S.R.L. și totalul rezultat din însumarea cantităților enumerate în aceeași notă, respectiv .X. tone grâu, greșeală preluată în mod netemeinic și în raportul de inspecție fiscală.

Totodată, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au verificat în evidențele societății factura nr..X. privind marfa livrată de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. având ca furnizor societatea .X. .X., fără a face nicio constatare nefavorabilă, însă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei facturi nu a fost admisă la deducere.

S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează în ceea ce privește concluzia organelor de inspecție fiscală, că mărfurile în cauză nu pot fi fictive, ele făcând obiectul documentelor de vânzare la export vizate de organele vamale, precum și a unor contracte.

Prin urmare, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. apreciază că nu a încălcat nicio prevedere legală privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**2). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L.,** societatea precizează că deși organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.08.2008-31.05.2009 nu conțin elementele obligatorii necesare exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv nu sunt înscrise mențiuni la data livrării mărfurilor, toate facturile analizate au fost corectate în timpul inspecției fiscale, însă organele de inspecție au refuzat să le analizeze. Societatea susține că această conduită a organelor de inspecție fiscală îmbracă elementele unei infrațiuni de abuz în serviciu contra intereselor persoanelor fiind indubitabilă refuzarea unui drept conferit de lege societății S.C. .X. .X. .X. S.R.L.

S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că și în cazul livrărilor efectuate de S.C. .X. S.R.L., ca și la cele efectuate de S.C. .X. S.R.L., acestea au caracterul unor livrări separate, facturile întocmite având regimul facturilor centralizatoare conform art.155 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal.

Referitor la susținerea organelor de inspecție fiscală conform cărora avizele de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L. sunt identice cu avizele de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. în ceea ce privește produsul, originea, locul de încărcare, de descărcare, cantitate, șofer și număr auto care a efectuat transportul, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că aceasta nu are relevanță în neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale, iar organul de inspecție fiscală nu precizează care este consecința și/sau care este actul normativ încălcat.

În ceea ce privește susținerea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că *“pentru marfa transportată cu mijloace de transport maritime sau fluviale, pe documentele de transport sunt înscrise următoarele mențiuni: vânzător – firma din Bulgaria, cumpărător – S.C. .X. S.R.L., notificat – S.C. .X. S.R.L., destinatarul final a fost S.C. .X. .X. .X. S.R.L.”* societatea precizează că această constatare nu are nicio relevanță prin prisma obiectului inspecției, întrucât așa cum a detaliat la capitolul privind operațiunea carusel ce reprezintă mențiunile din conosamentele navale și faptul că menționarea denumirii unei societăți nu are relevanță din punct de vedere fiscal. Astfel, rubrica „notify party” este rubrica în care se completează persoana pe care beneficiarul mărfurilor o împuternicește să ridice marfa, respectiv persoana pe care comandantul navei sau agentul de transport o contactează, la ordinul beneficiarului, în vederea predării mărfii.

Referitor la susținerea organelor de inspecție fiscală că S.C. .X. S.R.L. nu este autorizată cu spații de depozitare, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că aceasta nu figurează cu depozite autorizate, întrucât nu deține spații de depozitare, sarcina autorizării revenind proprietarului, respectiv S.C. .X. S.A., între cele două societăți fiind încheiat contractul nr..X./30.06.2006 privind derularea mărfurilor pentru export prin portul .X.a, având ca obiect prestarea de servicii de depozitare, iar între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. .X. S.R.L. există contractul de prestații portuare (.X./30.06.2008 BCG), în baza căruia această societate efectuează servicii de manipulare, cântărire, depozitare, etc.

S.C. .X. .X. .X. S.R.L. susține că S.C. .X. S.R.L. refacturează serviciile de depozitare în locațiile .X., iar obligația de autorizare cade conform art.5 alin.(1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.12/2006

pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale, în sarcina proprietarilor sau a persoanelor care administrează depozitele, respectiv S.C. .X. S.A. Mai mult, societatea susține că la data la care s-au prestat efectiv serviciile, danele respective erau autorizate.

Referitor la susținerea organelor de inspecție fiscală că *“pe facturi și pe avize nu se menționează explicit numărul magaziei în care se va depozita marfa, ci se face mențiunea loc descărcare .X. S.A.”*, societatea precizează că nu există nici un text de lege care să prevadă această obligație, organele de inspecție fiscală neprecizând temeiul legal încălcat.

În ceea ce privește susținerea organelor de inspecție fiscală că *“autorizațiile de depozitare au fost acordate pentru societatea .X. SA și valabilitatea acestora nu acoperă integral perioada de la 01.08.2008-31.05.2009”*, societatea susține că lipsa unor cerințe prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale, nu poate să conducă la neacordarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, iar prin depozitele indicate de organele de inspecție fiscală au fost achiziționate și cantități de oleaginoase care nu fac obiectul reglementărilor ordonanței de urgență menționată mai sus.

De asemenea, așa cum s-a precizat și în cazul S.C. .X. S.R.L., societatea menționează că deducerea taxei pe valoarea adăugată se realizează pe baza facturilor și nu a avizelor de însoțire a mărfii, iar în mod arbitrar și abuziv se induce ideea că o serie de cantități nu au fost livrate S.C. .X. .X. .X. S.R.L. (livrate fictiv), deși toate documentele primare întocmite cu ocazia livrărilor certifică cantitățile primite în depozite.

Societatea exemplifică faptul că la pagina X din raportul de inspecție fiscală se precizează că S.C. .X. S.R.L. a facturat fictiv către S.C. .X. S.R.L. floarea soarelui, întrucât nu deținea în stoc cantitatea de floarea soarelui care a fost declarată ca livrată, or diferența care apare ca fictivă a fost livrată către S.C. .X. .X. .X. S.R.L., organul de inspecție fiscală recunoscând existența documentelor de transport, iar temeiurile de drept invocate de către acesta nu au aplicabilitate, organul de inspecție fiscală omițând ca și în cazul S.C. .X. S.R.L. prevederile art.145 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal.

Referitor la susținerea organelor de inspecție fiscală că *“în contractul de prestări servicii portuare nr..X./30.06.2008 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. .X. S.R.L. nu se specifică depozitele în care urmează să se desfășoare această activitate”*, societatea precizează că această

constatare nu are relevanță în speță, întrucât organele de inspecție fiscală nu au calitatea de a analiza contractele comerciale.

Totodată, societatea susține că deși organele de inspecție fiscală au menționat că danele X și X nu sunt autorizate, majoritatea livrărilor au fost efectuate prin danele X și X/X, X, dane care sunt autorizate și susține că „*sub acest aspect, inexistența autorizării nu poate să stea decât la baza unor sancțiuni contravenționale în baza O.U.G. nr.12/2006*”.

S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că „*efectuarea serviciilor invocate de către organul de control este pe deplin justificată de documentele prezentate în Anexa nr.X la contestație, fapt care a fost ignorat de către organele de control.*”

De asemenea, societatea menționează faptul că „*prestările (refacturate din facturile emise de .X.ul portuar .X.) sunt de natura: servicii de depozitare a mărfii, servicii de recepție a mărfii, servicii de livrare, etc.*” și au fost efectuate în baza contractului încheiat cu S.C. .X. S.R.L. nr..X./30.06.2008, iar temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv *art.105 din Codul de procedură fiscală, art.102.1 din Normele la Codul de procedură fiscală, Decizia V/2007 a Înaltei Curte de Casație și Justiție și Deciziile nr.439 și nr.440 ale Curții Europene de Justiție*, nu sunt aplicabile speței, acestea vizând doar aspecte procedurale sau după caz aspecte formale.

**3). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L.**, societatea precizează că susținerea organelor de inspecție fiscală că facturile emise în perioada 01.07.2006-31.12.2006 nu conțin elementele obligatorii prevăzute pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată referitoare la înscrierea adresei cumpărătorului este nelegală, întrucât există suficiente informații pentru identificarea contribuabilului, iar în textele de lege invocate de către organele de inspecție fiscală nu se menționează obligativitatea adresei complete, ci doar a adresei.

S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că și în cazul livrărilor efectuate de S.C. .X. S.R.L., ca și la cele efectuate de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., acestea au caracterul unor livrări separate, facturile întocmite având regimul facturilor centralizatoare, conform art.155 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal.

Astfel, referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală că „*documentele justificative financiar – contabile întocmite și utilizate pentru recepția și depozitarea mărfii nu respectă reglementările emise de Ministerul*

*Finanțelor Publice cu privire la întocmirea și utilizarea acestora; avizele de însoțire a mărfii nu au înscrise mențiunile referitoare la datele de identificare ale cumpărătorului (număr de înmatriculare la ORC, CIF, adresa completă), datele de identificare a delegatului (act de identitate), semnătura de primire, semnătura furnizorului; de asemenea sunt avize în care nu s-a înscris cantitatea de marfă transportată; exemplificăm în acest sens avizele nr.XXXXX14.07.2006; în avizul de însoțire a mărfii nr. .X.9/18.07.2006 având ca obiect transportul cantității de X kg. de grâu, la rubrica date privind expediția este înscris mijlocul de transport auto cu numărul de înmatriculare CT X BRO care este autoturism marca .X. cu masa totală maximă de X kg, aparținând societății X cu sediul în X, jud. .X.a, rezultând că în aceste condiții nu era posibilă transportarea cantității de X kg. înscrisă în avizul de însoțire a mărfii”, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că având în vedere caracterul avizului de însoțire a mărfii, acesta nu poate constitui un document care să stea la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată. De altfel, dovada existenței unui aviz care să prezinte toate elementele formale nu este menționată nicăieri în legislația taxei pe valoarea adăugată ca o condiție privind acordarea dreptului de deducere.*

*Totodată, societatea susține că „în textele de lege invocate de către organul de control nu se menționează obligativitatea menționării adresei complete, ci doar a adresei”.*

În ceea ce privește realitatea operațiunii, societatea susține că aceasta nu poate fi contestată având în vedere faptul că, pentru fiecare operațiune sunt emise documente cum sunt acte emanând de la terți cum sunt ITS sau depozitarii mărfurilor precum și avize de însoțire a mărfii care poartă ștampila Autorității Vamale din .X.. Momentul livrării este cel al finalizării recepției cantitative și calitative, raportul emis de către depozitar sau după caz de ITS fiind actul care stă la baza emiterii facturii.

Referitor la autoturismul invocat de către organul de inspecție fiscală, societatea precizează că este o eroare strecurată la momentul redactării avizului.

Societatea susține faptul că *“pe facturi sau pe anexele la facturi se menționează că marfa provine din câmp, nerespectându-se reglementările Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor”* nu poate fi culpa ei, întrucât societatea a recepționat marfa prin intermediul unor depozite autorizate conform art.10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale, iar condiția de livrare prevăzută în contracte era CPT siloz, care presupune transportarea de către vânzător a

mărfii până la siloz, loc în care, ulterior verificării cantității, calității și condiției mărfii, aceasta era livrată.

De asemenea, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. precizează că, în ceea ce privește realitatea achizițiilor de cereale înregistrate de S.C. .X. S.R.L. nu poate genera sancțiuni pentru societate, iar în măsura în care constatările sunt reale, organele de inspecție fiscală pot aplica sancțiuni la S.C. .X. S.R.L.

**4). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă relației comerciale cu S.C. .X. S.R.L.,** societatea susține că motivarea în drept a organelor de inspecție fiscală că pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu art.146 din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) lit.I) din Codul fiscal este nelegală, întrucât se prevede existența în factură a mențiunilor privind *„numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz a beneficiarului de bunuri și servicii”*.

Societatea precizează că facturile invocate au fost corectate în timpul controlului însă organele de inspecție fiscală au refuzat analizarea acestor documente în timpul inspecției fiscale, încălcându-se astfel prevederile pct. 81<sup>1</sup> din Normele de aplicare ale Codului Fiscal.

Textul lit.I) alin.(5) al art.155 din Codul fiscal invocat de către organele de inspecție fiscală, nu este aplicabil situației de fapt, întrucât facturile întocmite de S.C. .X. S.R.L. au fost emise către S.C. .X. .X. .X. S.R.L. în baza unor livrări separate de bunuri aferente perioadei menționate prin contractele încheiate cu acest furnizor, acestea având regimul unor facturi centralizatoare.

Societatea susține că toate documentele emise la data livrării sunt atașate facturii centralizatoare, precum și, după caz, rapoarte emise de către depozitarii bunurilor privind cantitatea recepționată și calitatea acesteia, note de cântar, buletine de analize calitativă, rapoartele superintendentilor contractați de către S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și avizele de însoțire a mărfii.

În ceea ce privesc diferențele cantitative între avize și cantitatea recepționată, societatea precizează că *„acestea se pot datora echipamentelor de cântărire ale furnizorului”,* fiind cunoscut faptul că *„orice echipament de cântărire este supus unor erori tehnice de măsură de +/- x%, care se traduc în așa numita „clasa de precizie metrologică”*.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală precum că la facturi sunt anexate declarațiile administratorului S.C. .X. S.R.L. în care

este înscrisă mențiunea că marfa provine din câmp, nerespectându-se reglementările Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor, societatea menționează că „a recepționat marfa prin intermediul unor depozite autorizate conform art.10 din O.U.G. nr.12/2006” și că potrivit contractelor încheiate cu societatea .X., „condiția de livrarea era CPT siloz autorizat (în acest caz siloz din port .X.a .X.), ceea ce presupunea transportarea de către vânzător a mărfii până la siloz, loc în care ulterior verificării calității mărfii era livrată”.

Referitor la precizările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora „din controlul încrucișat efectuat de D.G.F.P. .X.a a rezultat că principalii furnizori de cereale ai S.C. .X. S.R..L sunt S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., societăți aflate în stare de insolvență, societatea având calitatea de intermediar în tranzacțiile cu cereale, neefectuând activități de depozitare produse agricole”, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. reiterează faptul că nu poate fi răspunzătoare de faptele altor persoane. Societatea menționează că „organul de control nu menționează în niciun fel care este textul legal încălcat în raport exact cu constatarea făcută în raport.”

**5). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă relației comerciale cu S.C. .X. S.R.L., societatea susține că „condițiile de formă privitoare la avizele de expediție nu au relevanță în cazul de față, taxa pe valoarea adăugată fiind dedusă în baza facturilor emise de furnizor”, și precizează că „avizul de însoțire nu are calitatea de document în baza căruia se realizează deducerea T.V.A”.**

Societatea menționează că „organul de inspecție fiscală se substituie unui expert grafolog, constatând că „semnăturile pentru delegat și de primire coincid”. Mai mult, organul de inspecție fiscală, fără a se informa în legătură cu distanțele între punctul de încărcare a mărfii și cel de descărcare, timpul necesar a parcurge această distanță, induce concluzia că un camion nu ar putea efectua patru curse într-o singură zi. Spre informare corectă, menționăm că în conformitate cu Normativul privind distanțele rutiere existente pe teritoriul României și timpii de parcurgere ai acestora, distanța dintre Caracal și Corabia este de 39 km și poate fi parcursă în 29 minute pe DN 54.”

Societatea susține că oganele de inspecție fiscală „deși constată prin raportul de inspecție fiscală, în mod nelegal, întocmirea defectuoasă doar a unui număr de trei avize de însoțire a mărfii, (.X./27.07.2006, .X./27.07.2006, .X./27.07.2006), acestea fiind aferente facturii nr..X./31.07.2006 în sumă de .X. lei, cu T.V.A. aferentă în sumă de .X. lei,



*excluse de la deductibilitate toate facturile emise de prestator către societate”.*

*„Pentru lămurirea adevărului și pentru a demonstra superficialitatea intenționată a organului fiscal”, societatea precizează că a anexat în copie avizele de însoțire a mărfii nr.XXXX, etc. pe care le consideră întocmite legal.*

*Societatea menționează că „organul fiscal nu a solicitat nici explicații scrise, conform legii și nici nu a avut în vedere parcurgerea și reținerea în raportul de inspecție fiscală, pentru lămurirea stării de fapt fiscale, a tuturor documentelor care a stat la baza operațiunii taxabile prezentate la punctul X din R.I.F., cum ar fi: toate facturile fiscale întocmite corect și legal de prestator, contractele de prestări servicii, notele de cântar și rapoartele privind ajungerea mărfii la destinație, facturile de vânzare a mărfii care arată obținerea veniturilor de către societate din vânzarea mărfii.”*

*Societatea consideră că serviciile achiziționate de la S.C. .X. S.R.L. „sunt conforme cu prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au avut la bază documente justificative întocmite conform legii (facturi fiscale, avize de însoțire a mărfii, rapoarte superintendent de confirmare, etc.) și au fost prestate efectiv, în baza unor contracte comerciale prevăzute de lege.”*

*Societatea precizează că “deducerea T.V.A. a fost refuzată fără indicarea unui temei legal determinabil, iar temeiurile de drept descrise în R.I.F. sunt neaplicabile”, respectiv art.105 din Codul de procedură fiscală, “conține obligații de procedură și care nu îndreptățește neacordarea deductibilității T.V.A.”, art.102.1 din Normele la Codul de Procedura fiscală “conține de asemenea, dispoziții de ordin procedural” și art.145 alin.(3) din Codul fiscal și prin urmare nu rezultă care este cerința legală prevăzută de actele de mai sus, pe care nu a îndeplinit-o pentru a se refuza deducerea taxei pe valoarea adăugată.*

**6). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă relației comerciale cu S.C. .X. S.R.L.**, societatea susține că constatările organelor de inspecție fiscală că S.C. .X. S.R.L. a facturat eronat către S.C. .X. .X. .X. S.R.L., beneficiarul serviciilor de intermediere fiind S.C..X. S.R.L., deci factura trebuia făcută către acesta, „sunt nefundamentate și vădit incorecte”, întrucât aceste servicii de intermediere „au fost refacturate cu factura nr..X./31.10.2009 în sumă de .X. lei din care T.V.A. .X. lei către S.C. .X. S.R.L.”.

**7). Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei aferentă relației comerciale cu .X. .X., S.C. .X. .X. .X. S.R.L.,** precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit incorect în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată datorată, din următoarele motive:

- „eroarea înscrierii în contractul încheiat, în facturile fiscale și invoice-urile întocmite rezultată în urma completării codului T.V.A. BG .X. în locul celui corect BG .X. pentru partenerul din Bulgaria (inversarea unei singure cifre), în baza relației economice încheiate cu partenerul bulgar a fost corectată imediat în ziua emiterii și înaintea prelucrării, în toate exemplarele documentului, potrivit anexei nr.1, pct.5 din O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, act ce reglementează corectarea documentelor financiar contabile.”

- “nu au fost încălcate prevederile art.10 alin.1 din O.M.F.P. nr.2222/2006 din moment ce însăși echipa de control constată că operațiunea a avut ca documente justificative pentru înregistrare în contabilitate: contractul nr.GPR .X./14.10.2008, scrisori de transport (CMR) din care rezultă că transportul s-a făcut cu mijloace de transport înmatriculate în Bulgaria, cantitatea transportată și numele conducătorului auto care a efectuat transportul, facturile externe nr..X./15.10.2008 și nr..X./16.10.2008, facturile fiscale seria BXJB nr..X./15.10.2008 și seria BXJB nr..X./16.10.2008”.

- “Conform cererii formulate de echipa de inspecție fiscală prin adresa nr..X./CSII/14.07.2009 privind informațiile primite prin sistemul VIES cu privire la livrările intracomunitare efectuate de Societate către partenerul .X. .X. Bulgaria, aceasta a primit cu adresa înregistrată sub nr..X./16.07.2009 situația achizițiilor intracomunitare declarate de partenerii din Bulgaria în anul 2008. Din document, reiese foarte clar faptul că societatea .X. având cod TVA BG .X. a achiziționat de la societate având cod TVA RO.X., mărfuri în valoare totală de .X. euro, sumă ce coincide cu informațiile declarate prin declarația 390 depusă la organul fiscal de către S.C. .X. .X. .X. S.R.L. Totodată prin același document se arată cu claritate că nu sunt suspiciuni de fraudă fiscală în relațiile dintre cele două societăți.”

- „operațiunea înregistrată în evidența financiar-contabilă a fost reală, fiind verificată încrucișat de autoritatea fiscală, inclusiv la furnizorul nostru, documentele au fost întocmite conform legii, generând și impozit pe profitul obținut”.

Societatea susține că „echipa de control a ignorat explicațiile conducerii societății cu privire la corectarea conform legii a documentelor financiar-fiscale rezultate din relația cu .X., faptul constituind un abuz și putând fi lesne de dovedit de anexele 553-554 la raportul de inspecție fiscală,

*documente ce reprezintă copii ale facturilor externe corectate, operațiune considerată în mod nejustificat și ilegal ca impozabilă de autoritatea fiscală.”*

*Societatea invederează că deși, „demersurile privind verificarea prin sistemul VIES au fost efectuate de echipa de inspecție fiscală, acestea fiind informate în data de 16.07.2009 cu privire la faptul că nu existau nereguli sau neconcordanțe între declarațiile făcute de cei doi parteneri la organele fiscale aparținând celor două țări membre de drept și de facto ale Uniunii Europene (.X. și Bulgaria), raportul de inspecție fiscală nu menționează nimic cu privire la aceste aspecte. În fapt, omisiunea includerii acestor informații în raportul de control întocmit denotă reaua credință cu încălcarea principiului constituțional al impunerii pentru toți cetățenii și repartizării echitabile a sarcinii fiscale, principii preluate și în Cap.II.1 „Dispoziții generale privind procedurile inspecției fiscale” din O.P.A.N.A.F. nr.364/2009.”*

8) În ceea ce privește alte aspecte privind inspecția fiscală:

*„În ceea ce privește realitatea operațiunii”, societatea susține că „organul de control a încălcat tocmai argumentele de text prevăzute de art.105 Cod Procedură fiscal în sensul că nu a luat în seamă toate stările de fapt relevante pentru impunere. Astfel, organul de control a refuzat să prezinte actele relevante pentru genul de operațiuni care se efectuează în cadrul comerțului de cereale. În acest sens, organul de control, deși face vorbire de rapoartele superintendenilor, ignoră relevanța acestora. Și aceasta, în condițiile în care [...] livrarea produselor nu se efectuează decât în momentul în care este certificată cantitatea, calitatea și condiția de livrare de către un terț, fie el depozitarul sau superintendentul. Or, această certificare există în toate situațiile expuse în Decizie și RIF. Prin urmare, acest aspect trebuia luat în seamă ca stare de fapt deosebit de important în stabilirea realității operațiunii.”*

*Societatea susține că „toate avizele poartă ștampila autorităților vamale ca instituție aflată în subordinea Ministerului Finanțelor. Or, acest aspect trebuia să fie luat în considerare ca stare de fapt privitoare la realitatea livrării. În plus, organele de inspecție nu au analizat situația intrărilor de marfă corelată cu cantitățile vândute de societate, fapt care ar fi demonstra fără putință de tăgadă realitatea operațiunilor.”*

*Referitor la temeiul de drept reprezentat de art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, societatea invederează că „desfășoară atât activități supuse taxării, dar mai ales operațiuni de export. Or, cu rea credință organul de control nu menționează lit.c) a aceluiași text de lege care prevede că TVA poate fi dedusă în cazul în care achizițiile sunt destinate unor operațiuni scutite.”*

Referitor la Metodologia de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată nr..X./26.10.2007, societatea arată faptul că acest document nu îi este opozabil „constituind un act intern aplicabil organelor de control”.

În ceea ce privește Decizia V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, societatea invederează faptul că aceasta nu îi este aplicabilă, „documentele în baza cărora se acordă deducerea TVA fiind facturile, facturi care îndeplinesc condițiile legale pentru considerente invocate mai sus în contestație.”

Societatea menționează că „decizia contestată a fost întocmită cu încălcarea prevederilor O.M.F.P. nr.972/2006 privind aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilită de inspecția fiscală”, modificat prin O.M.F.P. nr. 1046/2007”, întrucât:

- „TVA a fost stabilită în mod global, din totalul rulajelor creditoare ale conturilor furnizorilor în cauză și nu prin analizarea fiecărei obligații fiscale în parte așa cum prevede pct.2.1.1 din Anexa la O.M.F.P. nr.972/2006. Astfel, nu a fost analizat T.V.A. aferent fiecărei facturi în parte, menționându-se doar generic că pentru facturile emise de furnizori în perioada(...) nu sunt îndeplinite anumite condiții de deducere”,

- „motivul de fapt nu este prezentat detaliat și clar și nu prevede consecința fiscală. Astfel, în cadrul motivelor de fapt sunt cuprinse o serie de constatări a căror consecință fiscală nu este determinată de către organul fiscal.”

- „temeiurile de drept sunt prezentate global în cuprinsul deciziei”, fapt pentru care societatea precizează că se află „în imposibilitatea de a combate punctual susținerile organului fiscal, întrucât, nici din decizie și nici chiar din RIF, nu reiese clar în ce mod sunt aplicate dispozițiile textelor de lege pe situația de fapt reținută. Or, punctul 2.1.3 din Anexa nr.2 la O.M.F.P. nr.972/2006 prevede obligativitatea încadrării în mod clar și detaliat a constatării faptice.”

Societatea susține că „O.M.F.P. nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, este prezentat ca temei de drept aplicabil tuturor constatărilor, ignorându-se astfel faptul că acest ordin a intrat în vigoare la data de 01.01.2007, iar perioada supusă controlului a cuprins și anii 2005, 2006.”

Societatea precizează că „organele de inspecție fiscală nu au comunicat constatările făcute pe parcursul inspecției. Acest fapt este de natură a atrage nulitatea actului de control” și consideră că „în proporție de .X.% TVA neadmisă la deducere este refuzată pe motive de ordin formal,

*motive care, conform art.159 Cod fiscal, pot fi complinite pe perioada controlului. Or, necomunicarea constatărilor pe timpul controlului a pus societatea în imposibilitatea de a-și exercita în totalitate acest drept.”*

*Societatea susține că au fost încălcate și „dispozițiile art.107 alin.2 din Codul de Procedură Fiscală”, întrucât „cu ocazia discuției finale, nu au fost prezentate toate concluziile inspecției” și invocă „nulitatea actului întocmit cu nerespectarea termenului de 6 luni stipulat prin lege în favoarea contribuabilului în vederea protejării dreptului acestuia la o activitate netulburată”, întrucât „termenul de efectuare a inspecției a depășit durata de 6 luni aplicabilă societății conform art.104 alin.2 din Codul de Procedură Fiscală”, deoarece „inspecția fiscală a început la data de 04.06.2009 și a fost finalizată la data de 22.12.2009” și „nu a fost informată asupra suspendării inspecției fiscale.”*

*Societatea menționează că „organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere la întocmirea raportului de inspecție fiscală prevederile Cap.IV din Procedura de întocmire, avizare și aprobare a raportului de inspecție fiscală, pct.3.2.7 și 3.2.8 așa cum este prevăzut în O.P.A.N.A.F. nr.364/25.03.2009”, respectiv „controlul organelor de inspecție fiscală a fost sumar, s-au bazat doar pe documente ce nu prezintă relevanță pentru stabilirea corectă a stării de fapt fiscale (vezi cazul avizelor de însoțire a mărfii, a contractelor și facturilor întocmite), pe descrieri personale (omițându-se solicitarea de explicații scrise către contribuabil), fără a se efectua toate verificările și investigațiile fiscale, fără înscrierea în actul de control a actelor normative încălcate și a consecințelor fiscale decurgând din acestea.”*

***II. Organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, au efectuat o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată la S.C. .X. .X. .X. S.R.L. care a cuprins perioada 01.12.2005-31.05.2009, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./29.12.2009 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./29.12.2009, contestată.***

Inspecția fiscală a avut ca obiectiv:

- soluționarea cu control ulterior a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferente perioadei decembrie 2005, ianuarie – aprilie, iunie – decembrie 2006, ianuarie – aprilie, iunie – decembrie 2007, ianuarie – august 2008, în sumă de X. lei, conform adreselor emise de Serviciul Rambursări T.V.A., compensări, restituiri alte impozite.

- soluționarea cu control anticipat a deconturilor cu sumă negativă de T.V.A. cu opțiune de rambursare în sumă totală de .X. lei aferentă

perioadei septembrie 2008 -mai 2009, conform adresei nr..X./03.07.2009 emisă de Serviciul Rambursări T.V.A., compensări, restituiri alte impozite și înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr..X./03.07.2009.

**1). Referitor la tranzacțiile derulate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. în calitate de cumpărător și S.C. .X. S.R.L., în calitate de vânzător,** în perioada 01.12.2007-30.09.2008, în baza contractelor de vânzare-cumpărare având ca obiect comercializarea produselor cerealiere, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale emise de S.C. .X. S.R.L., întrucât acestea nu respectau prevederile art.155 alin.(5) lit.l) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu aveau înscrise pe facturi elemente obligatorii pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv acestea nu aveau înscrise mențiuni referitoare la data livrării mărfurilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că marfa a fost recepționată și depozitată astfel:

- în depozitul .X. „.X. siloz .X.” pentru achizițiile din perioada 01.12.2007-31.08.2008, în baza contractului de prestări servicii nr..X./03.01.2006 încheiat cu S.C. B.X. S.R.L. Recepția s-a efectuat în baza avizelor de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L. ce nu erau semnate de furnizor și de delegat, precum și în baza notelor de intrare recepție și constatare de diferențe întocmite de S.C. B.X. S.R.L. cu mențiunea „custodie pentru S.C. .X. .X. .X. S.R.L.” Pentru fiecare transport, respectiv mijloc de transport auto, a fost întocmit un aviz de însoțire a mărfii, iar în nota de recepție și constatare de diferențe sunt înscrise mai multe avize cu date diferite de expediție sau cu aceeași dată de expediție. Factura a fost emisă ulterior întocmirii notelor de intrare recepție, iar cantitatea facturată face obiectul uneia sau mai multor note de recepție.

- în depozitul „.X.” pentru achizițiile din perioada 11.01.2008-21.01.2008, în baza contractului nr..X./20.12.2007 și a actelor adiționale nr.X/10.01.2008 și nr.X/17.01.2008 încheiate cu S.C. .X. S.R.L. pentru care societatea a prezentat ca documente justificative numai avize de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L., în fotocopie care în unele situații nu purtau semnăturile furnizorului, delegatului, semnătura de primire, iar în alte situații semnătura delegatului și cea de primire coincid. Societatea nu a prezentat documente justificative pentru recepția mărfii în depozitul .X., respectiv note de intrare recepție.

În urma analizei adresei nr..X./06.11.2009 emisă de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală .X.a, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna ianuarie 2008, depozitele .X. X nu erau autorizate pentru

depozitarea cerealelor, ceea ce contravine reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice cu privire la întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate și Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor prevăzute de art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile, de pct.2 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, de art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, de art.10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor.

Referitor la achizițiile efectuate de S.C. .X. S.R.L. de la .X. Bulgaria, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009, se precizează că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală au întocmit situații cu diferențele constatate între datele înregistrate în contabilitatea S.C. .X. S.R.L. și datele comunicate de către autoritățile fiscale bulgare. S-a constatat astfel că per total S.C. .X. S.R.L. a achiziționat în realitate o cantitate de cereale cu circa X tone mai puțin față de ce au înregistrat în contabilitate societățile din Bulgaria, și care apare livrată clienților săi printre care și S.C. .X. .X. .X. S.R.L. Astfel, S.C. .X. S.R.L. a declarat livrări fictive de X tone orz și X tone rapiță către S.C. .X. .X. .X. S.R.L., și de X tone floarea soarelui, X tone grâu și X tone rapiță către S.C. .X. S.R.L., societate care a livrat aceste cereale către S.C. .X. .X. .X. S.R.L.

Având în vedere prevederile art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.102.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.V/2007, art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și Deciziile Curții Europene de Justiție nr.439/2004 și nr.440/2004, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L.

**2). Referitor la tranzacțiile derulate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L., în calitate de cumpărător, și S.C. .X. S.R.L. în calitate de vânzător,** organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 15.08.2008-31.05.2009, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturi în valoare totală de .X. lei, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de S.C. .X. S.R.L. și înregistrate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. în evidența contabilă și fiscală, în perioada 01.08.2008-31.05.2009, nu conțin elementele obligatorii necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată la data livrării, contrar prevederilor art.155 alin.(5) lit.l) și lit.o) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că marfa a fost recepționată și depozitată astfel:

- în depozitul .X. „.X. siloz .X.” pentru achizițiile din perioada septembrie, octombrie, decembrie 2008 și ianuarie, februarie, aprilie 2009, în baza contractului de prestări servicii nr..X./03.01.2006 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. Recepția s-a efectuat în baza avizelor de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L. ce nu erau semnate de furnizor și de delegat precum și în baza notelor de intrare recepție și constatare de diferențe întocmite de S.C. .X. S.R.L. cu mențiunea „custodie pentru S.C. .X. .X. .X. S.R.L.” Pentru fiecare transport, respectiv mijloc de transport auto, a fost întocmit un aviz de însoțire a mărfii, nota de intrare recepție și constatare de diferențe cuprinde referire la mai multe avize.

- în depozitul „.X.” pentru achizițiile din perioada august, septembrie, noiembrie 2008 și ianuarie-martie 2009, în baza contractului nr..X./30.06.2008 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.11 alin.(3) din Ordinul Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale nr.222/2006, art.10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor, întrucât S.C. .X. S.R.L. nu figurează în baza de date a Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală .X.a cu spații de depozitare autorizate, pe facturi și avize nu erau menționate explicit numărul magaziei în care se va depozita marfa, avizele de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L. nu au înscris informații referitoare la semnătura furnizorului și delegatului (pentru perioada 2008) și semnătura delegatului (pentru 2009).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că avizele de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. .X. .X. S.R.L. sunt identice cu avizele de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. SRL către S.C. .X. S.R.L. în ceea ce privește produsul, originea, loc de încărcare, loc de descărcare, cantitate, sofer și numărul auto care a efectuat transportul.

Referitor la facturile ce au ca obiect prestări de servicii, emise de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. .X. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:



- în contractul de prestări servicii portuare încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. S.R.L. nu se specifică depozitele în care urmează să se desfășoare această activitate,

- pe facturi se menționează „recepție și depozitare în magazii X sau X sau .X.”, însă S.C. .X. S.R.L. nu figurează în baza de date a Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală .X.a cu spații de depozitare autorizate, autorizat fiind proprietarul, respectiv S.C. .X. S.A., unele dintre aceste magazine nu erau autorizate, la data efectuării serviciilor,

- la facturi nu sunt anexate documente justificative din care să rezulte efectuarea prestațiilor.

Având în vedere prevederile art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.102.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.V/2007, art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și Deciziile Curții Europene de Justiție nr.439/2004 și nr.440/2004, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L.

**3). Referitor la tranzacțiile derulate de S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de cumpărător, și S.C. .X. S.R.L. în calitate de vânzător,** organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- facturile emise de S.C. .X. S.R.L. și înregistrate de S.C. .X. .X. S.R.L. în evidența contabilă și fiscală, în perioada 01.07.2006-31.12.2006, nu conțin elementele obligatorii prevăzute pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată referitoare la înscrierea adresei cumpărătorului, societatea încălcând prevederile art.145 alin.(8) lit.a) și art.155 alin.(8) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- facturile emise de S.C. .X. S.R.L. și înregistrate de S.C. .X. .X. S.R.L. în evidența contabilă și fiscală, în perioada 01.01.2007-31.10.2008, nu conțin elementele obligatorii prevăzute pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată referitoare la înscrierea datei livrării mărfii, societatea încălcând prevederile art.155 alin.(5) lit.l) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că marfa a fost recepționată și depozitată în depozitul .X. „.X. siloz .X.”, în baza

contractului de prestări servicii nr..X./03.01.2006 încheiat cu S.C. B.X. S.R.L. Recepția s-a efectuat în baza avizelor de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L. și în baza notelor de intrare recepție și constatare de diferențe întocmite de S.C. B.X. S.R.L. cu mențiunea „custodie pentru S.C. .X. .X. .X. S.R.L.” Pentru fiecare transport, respectiv mijloc de transport auto, a fost întocmit un aviz de însoțire a mărfii, iar nota de intrare recepție și constatare de diferențe se referă la mai multe avize. Avizele de însoțire a mărfii nu au înscrise mențiunile referitoare la datele de identificare ale cumpărătorului (număr de înmatriculare la Oficiul Național al Registrului Comerțului, cod de înregistrare fiscală, adresa completă), datele de identificare ale delegatului (act de identitate), semnătura de primire, semnătura furnizorului, cantitatea de marfă transportată.

În ceea ce privește avizul de însoțire a mărfii nr..X.9/18.07.2006 emis de S.C. .X. S.R.L. având ca obiect transportul cantității de .X. kg de grâu, ce avea înscris la rubrica date privind expediția mijlocul de transport nr.CT X BRO, în urma informațiilor furnizate de Direcția Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor din cadrul Ministerului Internelor și Reformelor Administrative, organele de inspecție fiscală au constatat că acest mijloc de transport este un autoturism marca .X. cu masa totală maximă X kg ce aparține societății X X.

Realitatea achizițiilor de cereale înregistrate la S.C. .X. S.R.L. în calitate de client, respectiv proveniența acestora, a făcut obiectul verificării efectuate de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și de către Garda Financiară la furnizorii acestei societăți.

Din controlul efectuat s-a constatat că aceste societăți nu s-au putut identifica la sediile sociale în vederea verificării realității relațiilor comerciale cu S.C. .X. S.R.L., iar reprezentantul acesteia din urmă nu a putut face dovada că tranzacțiile înregistrate în contabilitate au avut la bază operațiuni reale.

Având în vedere prevederile art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.102.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.V/2007, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L.

**4). Referitor la tranzacțiile derulate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. în calitate de cumpărător, și S.C. .X. S.R.L. în calitate de vânzător, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:**

- facturile emise de S.C. .X. S.R.L. și înregistrate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. în evidența contabilă și fiscală, în perioada 29.06.2006-31.12.2006, nu conțin informațiile referitoare la adresa cumpărătorului prevăzute pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea încălcând prevederile art.145 alin.(8) lit.a) și art.155 alin.(8) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- facturile emise de S.C. .X. S.R.L. și înregistrate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. în evidența contabilă și fiscală, în perioada 01.01.2007-18.07.2007, nu conțin informațiile obligatorii referitoare la data livrării mărfurilor, elemente obligatorii prevăzute de Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, conform art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- avizele de însoțire a mărfii prezintă următoarele deficiențe: denumire eronată cumpărător, adresă incompletă cumpărător, lipsă cod de înregistrare fiscală cumpărător, lipsă semnătură delegat, lipsă semnătură furnizor, lipsă dată, lipsă cantitate, diferențe semnificative între cantitatea înscrisă în aviz și cantitatea înscrisă în notele de recepție.

Până în luna octombrie 2006, recepția mărfii s-a efectuat în depozitul .X. Siloz .X. de către S.C. .X. Trading S.R.L., iar începând cu luna octombrie 2006 de către S.C. B.X. S.R.L. Pentru recepția și depozitarea mărfii de către S.C. .X. Trading S.R.L. nu au fost prezentate documente din care să rezulte că serviciile de depozitare și recepție se efectuează de către această societate.

Din controlul încrucișat efectuat de Direcția generală a finanțelor publice .X.a la S.C. .X. S.R.L. a rezultat că avizele de însoțire a mărfii nu s-au prezentat la control și nu s-au stabilit mijloacele de transport cu care s-au efectuat achiziția și expediția mărfii.

Având în vedere prevederile art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.102.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Decizia

Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.V/2007, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L.

**5). Referitor la tranzacțiile derulate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.R.L. în calitate de prestator de servicii transport,** organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- avizele de însoțire a mărfii nu cuprind informațiile privind semnătura delegatului și semnătura de primire sau semnăturile pentru delegare și de primire coincid,

- nu toate avizele au completată ora la care s-a efectuat transportul,

- la transportul efectuat în baza avizului nr..X./27.07.2006 cantitatea netă înscrisă în aviz a fost de X kg, cantitate brută X kg și tara de X kg, la celelalte transporturi, aceeași mașină a înregistrat cantități diferite respectiv:

- avizul nr..X./27.07.2006, cantitate netă X kg, cantitate brută X kg și tara X kg,

- avizul nr..X./27.07.2006, cantitate netă X kg, cantitate brută X kg și tara X kg.

Având în vedere prevederile art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.102.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă facturilor de servicii transport emise de S.C. .X. S.R.L.

**6). Referitor la tranzacțiile derulate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.R.L. în calitate de prestator de servicii intermediere,** organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a facturat eronat către S.C. .X. .X. .X. S.R.L. diligențele întreprinse de către prestatorul S.C. .X. S.R.L. către S.C. B.X. S.R.L. beneficiarul serviciilor de intermediere, potrivit contractului TFB nr.X/16.11.2006 și confirmării nr.X/31.03.2006.

În vederea stabilirii situației de fapt, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea de explicații scrise reprezentantului societății .X. .X. .X. S.R.L., iar acesta a confirmat înregistrarea eronată pe cheltuieli a

prestației efectuată de S.C. .X. S.R.L. către S.C. B.X. S.R.L. cu factura seria BVDU nr..X./31.03.2006.

Având în vedere prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii seria BVDU nr..X./31.03.2006 emisă de S.C. .X. S.R.L.

**7). Referitor la tranzacțiile derulate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. în calitate de vânzător și .X. .X.,** cu sediul în Bulgaria, *în calitate de cumpărător*, efectuate în data de 15.10.2008 și 16.10.2008, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- potrivit Raportului de inspecție fiscală întocmit de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală la S.C. .X. S.R.L. s-a constatat că S.C. .X. .X. Bulgaria este menționată ca furnizor al S.C. .X. S.R.L.

- având în vedere informațiile primite urmare a controalelor efectuate la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 15.10.2008 și 16.10.2008 aceeași cantitate de marfă este transportată pe ruta .X. .X. Bulgaria – S.C. .X. S.R.L. – S.C. .X. S.R.L. – S.C. .X. S.A. – S.C. .X. S.R.L. – S.C. .X. .X. .X. S.R.L. - .X. .X. Bulgaria.

- documentele care justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste livrări intracomunitare (factura externă, factura fiscală, contractul) au înscris un cod de taxa pe valoarea adăugată eronat al beneficiarului, respectiv BG .X., iar S.C. .X. .X. .X. S.R.L. a înregistrat aceste facturi în evidențe ca operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Având în vedere neconcordanțele dintre documentele prezentate, prevederile legale prevăzute la art.10 alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor 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.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea este impozabilă, fapt pentru care au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la**

***dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:***

**A). Referitor la argumentele contestatarei privind aspectele de ordin procedural:**

**A.1). Referitor la excepția ridicată de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, în sensul că au depășit durata de șase luni de desfășurare a inspecției fiscale, deoarece „*inspecția fiscală a început la data de 04.06.2009 și a fost finalizată la data de 22.12.2009*” și „*nu a fost informată asupra suspendării inspecției fiscale*”, se reține că în conformitate cu prevederile art.104 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni. Însă, niciun act normativ în vigoare nu prevede că depășirea acestui termen atrage nulitatea actelor administrativ fiscale încheiate ca urmare a efectuării inspecției fiscale.**

Mai mult, depășirea perioadei de efectuare a inspecției fiscale nu a fost încadrată de legiuitor între condițiile de nulitate a actului administrativ fiscal prevăzute la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de 6 luni fiind unul de recomandare înăuntru căruia să se efectueze inspecția fiscală, însă având în vedere că legiuitorul nu a prevăzut nicio sancțiune în situația în care acesta este depășit, termenul nu este un termen de decădere, atât timp cât impunerea se face înăuntru termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Se reține că potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de:

*“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nulitatea actelor administrativ fiscale poate fi atrasă de lipsa următoarelor elemente: numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ

sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3).

Analizând actele administrativ fiscale anexate la dosarul cauzei și invocate de către societate, se reține că acestea conțin toate elementele menționate de către legiuitor în cuprinsul art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, se reține că excepția invocată de societate privind nulitatea Deciziei de impunere nr..X./29.12.2009 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, nu are temei legal.

**A.2). Referitor la argumentul societății** cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.107 alin.(1) din Codul de procedură fiscală întrucât „nu au comunicat constatările făcute pe parcursul inspecției”, se reține că potrivit art.107 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Dreptul contribuabilului de a fi informat*

*(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.”*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din adresa nr..X./08.02.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, se reține că prin Procesul verbal nr..X./18.11.2009, întocmit ca urmare a controlului încrucișat solicitat de Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul Regional .X. cu privire la tranzacțiile derulate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au adus la cunoștința societății, faptul că facturile emise de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. către S.C. .X. .X. S.R.L. și de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. .X. .X. S.R.L. nu respectau prevederile art.155 alin.(5) lit.I) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Deși procesul verbal a fost încheiat în data de 18.11.2009, facturile au fost corectate și prezentate organelor de inspecție fiscală în data de 30.11.2009, iar constatarea referitoare la taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii emisă de S.C. .X. S.R.L. nu a mai fost inclusă în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009.

O dovadă a faptului că societatea a fost informată cu privire la constatările rezultate pe perioada inspecției fiscale este și adresa

nr..X./18.11.2009 emisă de Direcția generală a finanțelor publice Dolj către S.C. .X. .X. .X. S.R.L. prin care societatea este informată cu privire la constatările efectuate la S.C. .X. S.R.L., urmare solicitării efectuării controlului încrucișat de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, constatări ce au fost prezentate și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că argumentul societății potrivit căruia „*organele de inspecție fiscală nu au comunicat constatările făcute pe parcursul inspecției. Acest fapt este de natură a atrage nulitatea actului de control*” și consideră că „*în proporție de .X.% T.V.A. neadmisă la deducere este refuzată pe motive de ordin formal, motive care, conform art.159 Cod fiscal, pot fi complinite pe perioada controlului. Or, necomunicarea constatărilor pe timpul controlului a pus societatea în imposibilitatea de a-și exercita în totalitate acest drept*”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

De asemenea, din analiza adresei nr..X./08.02.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, se reține că societatea a corectat în timpul inspecției fiscale și alte facturi prezentate organelor de inspecție fiscală și acceptate de către acestea, cum sunt cele emise de S.C. .X. S.R.L. și .X. S.R.L., care nu au fost incluse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009.

Totodată, din adresa menționată mai sus, se reține că pentru a verifica tranzacțiile derulate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. cu S.C. .X. S.R.L. și cu S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr..X./28.08.2009 contractele încheiate între aceste societăți cu S.C. .X. .X. .X. S.R.L., iar prin adresa nr..X./03.09.2009, societatea a transmis organelor de inspecție fiscală documentele solicitate.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu și-au îndeplinit obligația de a informa societatea cu privire la constatările făcute pe parcursul inspecției fiscale, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

**A.3). Referitor la argumentul societății** cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.107 alin.(2) din Codul de procedură fiscală întrucât nu au dat dreptul societății de a fi informată, iar „*cu ocazia discuției finale, nu au fost prezentate toate concluziile inspecției*”, se rețin prevederile art.9 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind



Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Dreptul de a fi ascultat*

*(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”,*

coroborate cu cele ale art.107 alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

*“(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin.(1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală”.*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

De asemenea, potrivit cap.5 *„Discuția finală cu contribuabilul”* din Anexa 2 *„Instrucțiuni privind întocmirea și obiectivele minime ale Raportului de inspecție fiscală”* la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, se reține că în acest capitol se va prezenta *“o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală”, precum și “rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere”.*

Astfel, având în vedere susținerile societății, prevederile legale citate mai sus și analizând Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009, precum și documentele anexate acestuia, se reține că data, locul și ora prezentării concluziilor au fost comunicate prin *„Invitațiile la discuția finală – IDF”*, reprezentanților legali ai S.C. .X. .X. .X. S.R.L., înregistrate la societate sub nr.X și nr.X din data de 08.12.2009. Discuția finală a avut loc în data de 10.12.2009, în prezența directorului financiar, .X..

Prin punctul de vedere formulat de reprezentanții societății, cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, prezentate urmare încheierii inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2005-31.05.2009, înregistrat la societatea .X. .X. .X. S.R.L., sub nr..X./10.12.2009, se precizează:

*„Valoarea T.V.A. neadmisă la rambursare are un volum mare de documente (peste 500 de documente) care necesită analiză și exprimarea unei opinii asupra constatărilor și consecințelor fiscale pentru fiecare document în parte.*

*Ne rezervăm dreptul de a contesta constatările și consecințele legale stabilite de ecjipa de control în termenul legal admis.*

*Vă facem cunoscut cu regret, că din păcate acesta este singurul punct de vedere pe care îl putem avea la data discutării acestui Raport de inspecție fiscală ”.*

Astfel, se reține că societatea și-a exprimat „un punct de vedere urmare discuției finale desfășurată cu ocazia încheierii inspecției fiscale”, iar organele de inspecție fiscală, în cadrul capitolului V „Discuția finală cu contribuabilul” al Raportului de inspecție fiscală au prezentat o sinteză a acestuia și s-au pronunțat punctual asupra lui.

Prin urmare, argumentul societății potrivit căruia „cu ocazia discuției finale, nu au fost prezentate toate concluziile inspecției”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

**A.4). Referitor la argumentul societății potrivit căruia „controlul organelor de inspecție fiscală a fost sumar, s-a bazat doar pe documente ce nu prezintă relevanță pentru stabilirea corectă a stării de fapt fiscale (vezi cazul avizelor de însoțire a mărfii, a contractelor și facturilor întocmite), pe descrieri personale (omițându-se solicitarea de explicații scrise către contribuabil), fără a se efectua toate verificările și investigațiile fiscale”, se reține că art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:**

*“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, la capitolul 3 al Titlului III din același act normativ sunt stabilite mijloacele de probă ce se pot administra și aprecia de către organele de inspecție fiscală în vederea elucidării stării de fapt fiscale.

Astfel, art.49 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**“(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.”

Prin urmare, în vederea determinării și clarificării oricărei situații de fapt fiscale, organul de inspecție fiscală administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane, solicitarea de expertize, folosirea înscrisurilor, efectuarea de cercetări la fața locului.

Pe de altă parte, în ceea ce privește relevanța documentelor, invocată de societate pentru stabilirea corectă a stării de fapt fiscale, la art.64 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

**“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.”**

iar referitor la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, se reține că art.65 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ invocat mai sus, stipulează:

**“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**

**(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”**

Totodată, în ceea ce privește inspecția fiscală, potrivit art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta **„va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale mai sus menționate, se reține că în vederea determinării și clarificării stării de fapt fiscale, a realității faptelor care generează raporturi juridice ce cad sub incidența legii fiscale, organul de inspecție fiscală poate administra mijloacele de probă prevăzute de art.49 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având libertatea administrării și aprecierii acestora, ținând cont de forța lor probantă, iar sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine organului fiscal în situația în care acesta emite o decizie de impunere.

Se reține de asemenea, că prin adresa nr..X./26.10.2009, anexată în copie la dosarul cauzei, emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA, la solicitarea Direcției generale de administrare a marilor contribuabili pentru precizări privind soluționarea deconturilor de T.V.A. cu sume negative cu opțiuni de rambursare, pentru contribuabilii mari care desfășoară activități de producere, comercializare sau valorificare a cerealelor, se precizează că *persoana impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată în condițiile Codului fiscal, „însă inspecția fiscală precum și modul în care se stabilesc impozitele și taxele urmare a verificărilor efectuate fac obiectul Codului de procedură fiscală, conform cărora inspecția fiscală va avea 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 bază de probe sau cercetări proprii.”*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată, emițând în acest sens Decizia de impunere nr..X./29.12.2009, în baza constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009, iar pentru a determina starea de fapt fiscală, au procedat astfel:

- au verificat respectarea reglementărilor fiscale în întocmirea și utilizarea documentelor justificative necesare pentru a fi înregistrate în contabilitate și de a conferi posibilitatea deducerii fiscale,

- au verificat respectarea reglementărilor financiar contabile în întocmirea și utilizarea documentelor justificative necesare pentru a fi înregistrate în contabilitate, având în vedere că toate mențiunile din documentele financiar contabile, în ansamblu, atestă realitatea operațiunilor efectuate (avize de însoțire a mărfii, note de intrare recepție și alte documente care respectă reglementările legale în materie),

- au solicitat efectuarea unor controale încrucișate la un număr de 70 de furnizori ai S.C. .X. .X. .X. S.R.L., iar la stabilirea constatărilor, organele de inspecție fiscală au analizat rezultatele ce nu au confirmat realitatea operațiunilor economice datorită sustragerii acestora de la efectuarea controlului, și au fost întocmite sesizări penale în baza Legii nr.241/2005

pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și a altor aspecte prezentate în procesele verbale încheiate,

- au analizat Nota privind informațiile transmise de către autoritățile fiscale din Bulgaria referitoare la unii dintre furnizorii S.C. .X. S.R.L. emisă de Direcția generală de coordonare inspecție fiscală, anexând totodată, în motivarea acestei decizii și implicit a celor constatate, situații centralizatoare, copii după documentele invocate, precum și orice alte documente pe care le-au considerat relevante pentru impunere.

Prin urmare, argumentul societății potrivit căruia „*controlul organelor de inspecție fiscală a fost sumar, s-a bazat doar pe documente ce nu prezintă relevanță pentru stabilirea corectă a stării de fapt fiscale*” nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

De asemenea, argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală *au omis explicații scrise pentru stabilirea corectă a stării de fapt fiscale*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise, așa cum rezultă din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei.

Astfel, se reține că în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009, pagina 45, se menționează: „*reprezentantul S.C. .X. .X. .X. S.R.L. a confirmat prin explicațiile scrise prezentate, înregistrarea eronată pe cheltuieli a prestației efectuată de S.C. .X. S.R.L., cu factura seria BVDU nr..X./31.03.2006. (anexa 551...)*”.

Totodată, referitor la argumentul societății potrivit căruia *în actul de control nu au fost înscrise actele normative încălcate și consecințele fiscale decurgând din acestea*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009, precum și a anexelor acestuia, se poate constata înscrisura detaliat și în clar a modului în care societatea a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul în care a tratat din punct de vedere fiscal, tratamentul fiscal aplicat de aceasta și prezentarea consecințelor fiscale, respectiv motivele de fapt și de drept pentru fiecare constatare.

**A.5). Referitor la argumentul societății potrivit căruia „decizia contestată a fost întocmită cu încălcarea prevederilor O.M.F. nr. 972/2006 privind aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilită de inspecția fiscală”, modificat prin O.M.F. nr.1046/2007”, întrucât „T.V.A. a fost stabilită în mod global, din totalul rulaje creditoare ale conturilor furnizorilor în cauză și nu prin analizarea fiecărei**

*obligatii fiscale în parte așa cum prevede pct.2.1.1 din Anexa la O.M.F.P. nr.972/2006. Astfel, nu a fost analizat T.V.A. aferentă fiecărei facturi în parte, menționându-se doar generic că pentru facturile emise în perioada [...] nu sunt îndeplinite anumite condiții de deducere”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009 și a anexelor acestuia, se pot identifica care au fost observațiile organelor de inspecție fiscală pentru fiecare factură în parte, precum și temeiul de drept care a stat la baza acestor constatări.*

Având în vedere cele menționate mai sus, Direcția generală de soluționare a contestațiilor urmează a se investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.12.2009.

**B). 1). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă operațiunile efectuate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. reprezentând livrări intracomunitare de bunuri sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care pe facturi nu a fost înscris codul valid de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în celălalt stat membru.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. .X. S.R.L. a efectuat în luna octombrie 2008, livrări intracomunitare către cumpărătorul .X. .X. cu sediul în Bulgaria și a menționat pe documentele care justifică scutirea de TVA pentru aceste livrări intracomunitare (factura externă, factura fiscală, contractul) un cod eronat de TVA al beneficiarului, respectiv BG .X., și a înregistrat aceste facturi atât în evidențe cât și în raportările fiscale ca operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Având în vedere cele constatate, precum și prevederile legale prevăzute la art.10 alin.(1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor 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.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea este impozabilă, fapt pentru care au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**În drept**, art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.07.2008, precizează:

**„(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:**

**a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, [...]”.**

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2008, la art.10 alin.(1) precizează:

**„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:**

**a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;**

**b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru;  
și, după caz,**

**c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt membru și dacă este justificată cu factură.

Art.155 alin.(5) lit.i) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

**„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: [...]**

**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);”**

Din prevederile legale enunțate, se reține că livrările intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA dacă cumpărătorul comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru. De asemenea, se reține că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de lege, printre care în mod obligatoriu codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările intracomunitare efectuate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. către .X. .X. Bulgaria, pentru care au fost emise facturile externe nr..X./15.10.2008 și nr..X./16.10.2008, nu se justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată, conform art.10 alin.(1) lit.a) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.155 alin.(5) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pe facturi nu a fost înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, ci un cod invalid de înregistrare pentru TVA, respectiv BG .X..

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că facturile emise de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. către .X. .X. Bulgaria nu conțin toate informațiile prevăzute de lege, respectiv codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit societății .X. .X. de către autoritatea fiscală din Bulgaria, astfel că aceasta nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare efectuate către .X. .X. din Bulgaria, conform prevederilor art.10 alin.(1) lit.a) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor 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.144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.155 alin.(5) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie aplicabile perioadei verificate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. .X. .X. S.R.L., taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă tranzacțiilor efectuate cu .X. .X. din Bulgaria, în luna octombrie 2008,



constând livrări de grâu, 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 S.C. .X. .X. .X. S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.12.2009, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei.**

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că “*nu au fost încălcate prevederile art.10 alin.1 din O.M.F.P. nr.2222/2006 din moment ce însăși echipa de control constată că operațiunea a avut ca documente justificative pentru înregistrare în contabilitate: contractul nr.GPR .X./14.10.2008, scrisori de transport (CMR) din care rezultă că transportul s-a făcut cu mijloace de transport înmatriculate în Bulgaria, cantitatea transportată și numele conducătorului auto care a efectuat transportul, facturile externe nr..X./15.10.2008 și nr..X./16.10.2008, facturile fiscale seria BXJB nr..X./15.10.2008 și seria BXJB nr..X./16.10.2008*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea avea posibilitatea să verifice codul de TVA al cumpărătorului, potrivit prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1706/2006 pentru aprobarea Procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în .X., care la pct.3 precizează:

**“Persoanele înregistrate în scopuri de TVA în .X. pot verifica valabilitatea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, astfel:**

**a) accesând pagina de internet a Comisiei Europene, la adresa: <http://ec.europa.eu/taxationcustoms/vies/en/vieshome.htm>, utilizând adresa: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/VIES.htm>;**

**b) transmițând o solicitare, prin poșta electronică, la adresa/adreșele menționată/menționate pe portalul A.N.A.F., utilizând: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/>;**

**c) transmițând o solicitare în scris, prin poștă sau direct la registratura direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului .X., sau a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.”**

Societatea nu face dovada cu documente că a procedat la verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre conform procedurii prevăzute în Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1706/2006 deși potrivit acestei proceduri, **”verificarea valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, furnizate vânzătorilor din .X. de către cumpărători din alte state membre, cade în sarcina vânzătorului; [...].”**

Față de cele de mai sus, se reține că ,întrucât codul de TVA nu este valid, facturile fiscale nu conțin toate informațiile prevăzute de lege pentru ca societatea să justifice scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri.

În ceea ce privește argumentul societății conform căruia *„operațiunea înregistrată în evidența financiar-contabilă a fost reală, fiind verificată încrucișat de autoritatea fiscală, inclusiv la furnizorul nostru, documentele au fost întocmite conform legii, generând și impozit pe profitul obținut”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât chiar dacă completarea facturilor cu codul de înregistrare în scopuri de TVA reprezintă un aspect de natură formală și nu unul referitor la realitatea operațiunilor economice, legiuitorul a prevăzut că fiecare persoană impozabilă la momentul efectuării unei operațiuni economice să se identifice cu un cod de plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Neînscriserea pe facturi a acestui cod, care reprezintă conform prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare un **element obligatoriu**, conduce la sancționarea persoanei impozabile.

Referitor la afirmația societății conform căreia *„eroarea înscrierii în contractul încheiat, în facturile fiscale și invoice-urile întocmite rezultată în urma completării codului T.V.A. BG .X. în locul celui corect BG .X. pentru partenerul din Bulgaria (inversarea unei singure cifre), în baza relației economice încheiate cu partenerul bulgar a fost corectată imediat în ziua emiterii și înaintea prelucrării, în toate exemplarele documentului, potrivit anexei nr.1, pct.5 din O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, act ce reglementează corectarea documentelor financiar contabile,”* aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei,

având în vedere că pentru a beneficia de scutirea de T.V.A. pentru livrările intracomunitare de bunuri, societatea avea obligația să corecteze informațiile înscrise în facturi, conform prevederilor art.159 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

**“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:**

**a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;**

**b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că, corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

- în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document,

- în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Or, se reține că societatea a depus în susținerea contestației, copii ale facturilor corectate conform Anexei nr.1, pct.5 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, respectiv a tăiat cu o linie cifra greșită, pentru ca aceasta să poată fi citită, iar deasupra ei a scris cifra corectă.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că facturile corectate către S.C. .X. .X. .X. S.R.L., anexate în susținerea contestației, nu constituie documente justificative potrivit legii prin care societatea contestatară să poată beneficia de scutirea de T.V.A. pentru livrările intracomunitare de bunuri, având în vedere că societatea emitentă avea obligația să corecteze facturile care conțineau informații incorecte conform

art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, documentele mai sus menționate depuse de contestatară în susținerea contestației, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu respectă prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind corectarea documentelor, respectiv prin emiterea de către furnizori de produse a unor noi facturi care să cuprindă pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte.

Referitor la afirmația societății conform căreia „*echipa de control a ignorat explicațiile conducerii societății cu privire la corectarea conform legii a documentelor financiar-fiscale rezultate din relația cu .X., faptul constituind un abuz și putând fi lesne de dovedit de anexele 553-554 la raportul de inspecție fiscală, documente ce reprezintă copii ale facturilor externe corectate, operațiune considerată în mod nejustificat și ilegal ca impozabilă de autoritatea fiscală,*” aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că nu rezultă că societatea, în timpul desfășurării inspecției fiscale, a procedat la corectarea facturilor în cauză, potrivit art.159 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor și punctului 81<sup>1</sup> alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.159 mai sus menționat.

Totodată, se reține că S.C. .X. .X. .X. S.R.L. avea posibilitatea ca, în susținerea contestației, să depună facturile corectate potrivit art.159 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, pentru a certifica faptul că pe perioada desfășurării inspecției fiscale a procedat la corectarea facturilor care conțineau informații incorecte.

**B).2). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., reprezentând achiziții marfă, pe considerentul că acestea nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, întrucât nu**

**sunt completate în mod corect cu elementele obligatorii prevăzute de lege, în condițiile în care societatea susține că facturile respective au fost corectate în timpul inspecției fiscale.**

**În fapt,** în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., reprezentând achiziții marfă, întrucât acestea nu aveau înscrise toate elementele obligatorii pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv:

- facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 29.06.2006-31.12.2006, nu aveau înscrise mențiuni referitoare la adresa cumpărătorului, iar cele din perioada 01.01.2007-18.07.2007, nu aveau înscrise data livrării mărfurilor.

- facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.08.2008-31.05.2009, nu aveau înscrise data livrării mărfurilor.

Având în vedere cele constatate, precum și prevederile art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.102.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.145 alin.(8) lit.a) și art.155 alin.(8) lit.d) (în vigoare până la 31 decembrie 2006), art.155 alin.(5) lit.l) și art.146 alin.(1) lit.a) (în vigoare începând cu data de 01 ianuarie 2007) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.V/2007, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

Prin contestația formulată, societatea precizează că facturile pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată au fost corectate în timpul controlului.

**În drept,** art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 02.05.2006-31.12.2006, stipulează:

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

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

**a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);**

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.51 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.*

**(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr.831/1997, cu modificările ulterioare.”**

Prin urmare, în perioada 02.05.2006-31.12.2006, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații: [...]*

**d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;**

Începând cu data de 01.01.2007 se aplică prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

**“(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);”**,

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

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

Prin urmare, începând cu data de 01.01.2007, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) lit.l) și lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

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

**[...]**

**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;**

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., reprezentând achiziții marfă, întrucât acestea nu aveau înscrise

toate elementele obligatorii pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv:

- facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 29.06.2006-31.12.2006, nu aveau înscrise mențiuni referitoare la adresa cumpărătorului, iar cele din perioada 01.01.2007-18.07.2007, nu aveau înscrise data livrării mărfurilor,

- facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.08.2008-31.05.2009, nu aveau înscrise data livrării mărfurilor.

Prin contestația formulată, societatea precizează că facturile pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată au fost corectate în timpul controlului.

Astfel, în speță se rețin și prevederile pct. 81<sup>1</sup> alin.(2) din același act normativ care prevede:

***"(2) Organele de control fiscal vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal."***

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare ale cumpărătorului de bunuri sau servicii (conform Codului fiscal în vigoare până la data de 31.12.2006) și data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile precum și o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune (conform Codului fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2007).

Totodată, justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor, iar în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii sau beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

De asemenea, în cazul în care facturile sunt incomplete sau eronate, persoanele impozabile își pot justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor numai dacă documentele sunt corectate în conformitate cu prevederile pct. 81<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.



Totodată, potrivit art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 02.05.2006-31.12.2006, se prevede:

**“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel:**

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada în care a avut loc corectarea.”

Începând cu data de 01.01.2007, art.159 alin.(1) din același act normativ, prevede:

**“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:**

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură, în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, se efectuează astfel:

- fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte,

- fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Astfel, societatea anexează în susținerea contestației următoarele documente:

- adresa nr..X./26.11.2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. prin care aceasta a înaintat către S.C. .X. .X. .X. S.R.L. un centralizator cu facturile reemise corect, aferente livrărilor de marfă din anul 2007, ce au fost corectate în data de 26 noiembrie 2009;

- copii după facturile care sunt menționate în adresa nr..X./26.11.2009 emisă de S.C. .X. S.R.L.;

- adresa nr..X./28.12.2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. prin care aceasta a înaintat către S.C. .X. .X. .X. S.R.L. un centralizator cu facturile reemise corect, aferente livrărilor de marfă din anul 2006, ce au fost corectate în data de 28 decembrie 2009;

- copii după facturile care sunt menționate în adresa nr.X /28.12.2009 emisă de S.C. .X. S.R.L.;

- adresa nr..X./03.12.2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. prin care aceasta a înaintat către S.C. .X. .X. .X. S.R.L. un centralizator cu facturile reemise corect, aferente livrărilor de marfă din perioada ianuarie 2007-mai 2009, ce au fost corectate în datele: X, X și X noiembrie 2009;

- copii după facturile care sunt menționate în adresa nr..X./03.12.2009 emisă de S.C. .X. S.R.L.

Prin urmare, se reține că societatea a procedat la corectarea facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., în datele de X, X, X noiembrie 2009 și X decembrie 2009, respectiv în timpul inspecției fiscale, ținând cont de faptul că momentul încheierii inspecției fiscale îl reprezintă comunicarea Deciziei de impunere nr..X./29.12.2009, respectiv data de 30.12.2009 conform adresei de comunicare înregistrată la societate sub nr. 317/30.12.2009.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă societatea a procedat la corectarea facturilor conform prevederilor legale și în caz afirmativ să efectueze o analiză pe fiecare factură în parte, astfel încât să se poată stabili dacă societatea beneficiază sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

**a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;**

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

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

**d) solicitarea de informații de la terți;**

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

**f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...] ”**

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**„(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.”**

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea 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 bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că S.C. .X. .X. .X. S.R.L. a anexat la dosarul cauzei copii după facturile corectate de furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., se reține că nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au analizat:

- fiecare factură în parte, corectată de furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., pentru a se stabili cu exactitate care sunt datele și elementele necompletate pe facturile respective, și care conduc la concluzia că facturile în cauză nu pot îndeplini calitatea de document justificativ.

- dacă au fost corectate toate facturile primite de la furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., pentru care S.C. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea și pentru care organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe în întocmirea lor;

- dacă corectarea facturilor menționate mai sus s-a efectuat în conformitate cu prevederile legale.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.12.2009 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatate, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**B).3). Referitor la suma de X lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizorul S.C. .X. S.R.L., ce au ca obiect prestări de servicii, pe considerentul că societatea nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor, în condițiile în care S.C. .X. .X. .X. S.R.L. a anexat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală, respectiv anexe și acte adiționale la contractele încheiate, anexe depozitare, anexe recepție cântărire, „time sheet”-uri.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 25.08.2008-11.03.2009, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. având ca obiect prestări de servicii, întrucât:

- în contractul de prestări servicii portuare încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. .X. S.R.L. nu se specifică depozitele în care urmează să se desfășoare această activitate,

- pe facturi se menționează „recepție și depozitare în magazii 54 sau 62 sau .X.”, însă S.C. .X. S.R.L. nu figurează în baza de date a Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală .X.a cu spații de depozitare autorizate, autorizat fiind proprietarul, respectiv S.C. .X. S.A., unele dintre aceste magazine nu erau autorizate, la data efectuării serviciilor,

- la facturi nu sunt anexate documente justificative din care să rezulte efectuarea prestațiilor.

Având în vedere cele constatate, precum și prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei.

Prin contestația formulată, societatea precizează că „efectuarea serviciilor invocate de către organul de control este pe deplin justificată de documentele prezentate în Anexa nr.X la contestație, fapt care a fost ignorat de către organele de control”, iar „prestările (refacturate din facturile emise de .X.ul portuar .X.) sunt de natura: servicii de depozitare a mărfii, servicii de recepție a mărfii, servicii de livrare, etc.” și au fost efectuate în baza contractului încheiat cu S.C. .X. S.R.L. nr..X./30.06.2008.

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la momentul efectuării operațiunilor, respectiv începând cu data de 01.07.2008, prevede:

**„Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]**

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

**a) operațiuni taxabile;”**

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009 se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 25.08.2008-11.03.2009, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. ce au ca obiect prestări de servicii, întrucât:

- în contractul de prestări servicii portuare încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. .X. S.R.L. nu se specifică depozitele în care urmează să se desfășoare această activitate,

- pe facturi se menționează „recepție și depozitare în magazii X sau X sau .X.”, însă S.C. .X. S.R.L. nu figurează în baza de date a Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală .X. cu spații de depozitare autorizate, autorizat fiind proprietarul, respectiv S.C. .X. S.A., unele dintre aceste magazine nu erau autorizate, la data efectuării serviciilor,

- la facturi nu sunt anexate documente justificative din care să rezulte efectuarea prestațiilor.

De asemenea, se reține că prin contestația formulată, societatea susține că *„efectuarea serviciilor invocate de către organul de control este pe deplin justificată de documentele prezentate în Anexa nr.14 la contestație, fapt care a fost ignorat de către organele de control”, iar „prestările (refacturate din facturile emise de .X.ul portuar .X.) sunt de natura: servicii de depozitare a mărfii, servicii de recepție a mărfii, servicii de livrare, etc.” și au fost efectuate în baza contractului încheiat cu S.C. .X. S.R.L. nr..X./30.06.2008.*

Astfel, se reține că pentru justificarea efectuării prestațiilor facturate de S.C. .X. S.R.L. în perioada 25.08.2008-11.03.2009, societatea a

prezentat în susținerea contestației, documente care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală, respectiv:

- Contractul economic de prestații portuare nr.BCG .X./30.06.2008 privind derularea de mărfuri vrac destinate exportului/livrărilor intracomunitare, încheiat între S.C. .X. .X. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar de prestații portuare și S.C. .X. S.R.L. în calitate de prestator de prestații portuare, unde la art.2 „*Obiectul contractului*” se precizează că:

*„Prestatorul se obligă să efectueze pentru beneficiar prestațiile portuare aferente mărfurilor cuprinse în Anexa nr.1 (parte integrantă din Contract).”*

Astfel, în Anexa nr.X/2008 la Contractul economic de prestații portuare nr.BCG .X./30.06.2008 privind derularea de mărfuri vrac destinate exportului/livrărilor intracomunitare, sunt precizate tarifele de operare cereale grele-export (grâu, porumb, orz, semințe rapiță) și tarifele de operare cereale ușoare-export (floarea soarelui, srot floarea soarelui).

- Contractul nr..X./30.06.2006 privind derularea mărfurilor pentru export prin portul .X.a, încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de prestator de prestații portuare și S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar de prestații portuare, unde la cap.2, art.2 se precizează că:

*„Obiectul contractului îl constituie derularea traficului de mărfuri și constă în:*

- *primirea, manipularea, transbordarea, depozitarea, expedierea/reexpedierea de mărfuri ambalate sau vrac;*

- *operarea vagoanelor, autovehiculelor și a navelor aflate într-una din dările prestatorului;*

- *primirea, prelucrarea și transmiterea documentelor privind derularea mărfurilor la export;*

- *decontarea cheltuielilor aferente acestor operațiuni.”*

Potrivit Anexei nr.X/2008 la contractul nr..X./30.06.2006 încheiat între S.C. .X. S.A. .X.a și S.C. .X. S.R.L., sunt precizate tarifele de operare cereale grele (grâu, porumb, orz) -export și cereale ușoare-export (semințe floarea soarelui, sroturi), taxa pentru cântărire vagoane (plin-gol), cântărire auto, comision expediere.

- Actul adițional nr.X la contractul nr..X., menționat mai sus, încheiat la data de 02.07.2007, prin care se prelungește durata contractului până la data de 30 iunie 2008 și se modifică tarifele prevăzute în Anexa nr.X/2008 la contractul nr..X./30.06.2006;

- Actul adițional nr.2 la contractul nr..X., menționat mai sus, încheiat la data de 20.09.2007, prin care se modifică tarifele prevăzute în Actul adițional nr.X la contractul nr..X.;

- Actul adițional nr.X la contractul nr..X., menționat mai sus, încheiat la data de 17.07.2008, prin care se prelungește durata contractului până la data de 31.12.2008 și se modifică tarifele prevăzute în Anexa nr.X/2008 la contractul nr..X./30.06.2006;

- Actul adițional nr.4 la contractul nr..X., menționat mai sus, încheiat la data de 29.01.2009, prin care se prelungește durata contractului până la data de 30.06.2009 și se modifică tariful pentru manevră vagon și pentru lotul de cc. 10.000 tone de semințe de floarea soarelui;

- societatea a depus spre exemplificare, copii după facturile emise de S.C. .X. S.R.L., ce au ca obiect prestări de servicii, însoțite de anexe depozitare, anexe recepție cântărire, întocmite de către prestator, respectiv de către S.C. .X. S.R.L.;

- „time sheet”-uri emise de S.C. .X. S.R.L. privind timpul de depozitare a mărfurilor, ce au stat la baza modului de calcul al costului depozitării mărfurilor.

De asemenea, se reține că, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009 nu s-a efectuat o analiză a situației de fapt, astfel că din dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele prezentate de societate, respectiv anexele și actele adiționale la contractele încheiate, anexe depozitare, anexe recepție cântărire, „time sheet”-uri, astfel încât să se poată stabili cu exactitate dacă serviciile au fost efectiv prestate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, pentru ca aceasta să poată beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Or, potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

**a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;***

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



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

**d) solicitarea de informații de la terți;**

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

**f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...] ”**

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**„(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.”**

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea 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 bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act**

**administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al articolului invocat mai sus și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.12.2009 emisă Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, de pentru suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatăre, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**B).4). Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale emise de furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., din care S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.B.2) și B.3) din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr..X./29.12.2009 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale emise de furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., din care S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va desființa Decizia de impunere nr..X./29.12.2009 și pentru suma de **.X. lei**, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**B).5). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investă să se**

pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./31.03.2006 emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând servicii de intermediere, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că societatea a refacturat serviciile de intermediere către beneficiarul acestora, respectiv către S.C. B.X. S.R.L.

În fapt, la data de 31.03.2006, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X. emisă de S.C. .X. S.R.L., constând în servicii de intermediere prestate conform contract nr. .X./16.11.2005 și confirmării nr..X./31.03.2006.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea în mod eronat și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, întrucât aceste servicii nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, beneficiarul serviciilor fiind S.C. X.X. S.R.L.

Prin contestația formulată, societatea susține că aceste servicii de intermediere „au fost refacturate cu factura nr..X./31.10.2009 în sumă de .X. lei din care T.V.A. .X. lei către S.C. X.X. S.R.L.”, astfel că în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În drept, art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 24.03.2006, stipulează:

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

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

Având în vedere prevederile legale menționate 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 dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, justificarea bunurilor/serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Totodată, se reține că potrivit art. 129 alin.(2) lit.e) și alin.(5) din actul normativ menționat mai sus:

**„(2) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:**

**[...]**

**e) intermedierea efectuată de comisionari, care acționează în numele și în contul comitentului, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. [...]**

**(5) Persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, în legătură cu o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii.”**

Față de aceste prevederi legale, se reține că prestările de servicii cuprind operațiuni precum intermedierea efectuată de comisionari, care acționează în numele și în contul comitentului, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

În ceea ce privește momentul exigibilității taxei pe valoarea adăugată, art. 134 alin.(3) din actul normativ menționat mai sus, precizează:

**“(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”**

Totodată, art.155 alin.(1) și alin.(2) privind facturarea, precizează:

**“(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar. [...]**

**(2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că **exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege.**

Conform prevederilor legale menționate mai sus. rezultă că persoana impozabilă trebuie să emită factură cu taxa pe valoarea adăugată

către beneficiar pentru prestările de servicii, cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată.

Totodată, pct.22 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată, precizează:

***“(2) Sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mențiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului", însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. În factura fiscală de decontare se evidențiază facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată aferentă. Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe valoarea adăugată din factura fiscală de decontare. De asemenea, nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 "Creditori diverși", inclusiv taxa pe valoarea adăugată. Clientul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în factura fiscală de decontare, însoțită de copiile de pe documentele fiscale în baza cărora a fost întocmită.”***

Conform prevederilor legale menționate mai sus, se reține că pentru sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mențiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului", însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. Se refacturează aceleași sume, identice cu cele de pe factura inițială, se specifică ce factură se refacturează, cu nr., data, furnizor, se atașează copie după factura inițială, iar în evidența contabilă se fac următoarele înregistrări:

462 “creditori diverși” = 401 “furnizori”,

4111 “clienți”= 462 “creditori diverși”,

astfel încât să nu înregistreze aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri și să nu deducă, respectiv să nu colecteze taxa pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura seria BVDU nr..X./31.03.2006 emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând servicii de intermediere, întrucât beneficiarul serviciilor de intermediere, era S.C. B.X. S.R.L. potrivit contractului TFB nr..X./16.11.2005 și confirmării

nr..X./31.03.2006, motiv pentru care nu au acordat S.C. .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în factura mai sus menționată.

Prin contestația formulată, societatea susține că aceste servicii de intermediere „au fost refacturate cu factura nr..X./31.10.2009 în sumă de .X. lei din care T.V.A. .X. lei către S.C. B.X. S.R.L.”, pe care o anexează la dosarul cauzei.

Astfel din analiza facturii nr..X./31.10.2009 se reține că S.C. .X. .X. .X. S.R.L. a refacturat către S.C. B.X. S.R.L. servicii de intermediere prestate în 2006.

Prin urmare, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009 se reține că nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat:

- dacă factura întocmită cuprinde toate elementele prevăzute de lege, pentru îndeplinirea calității de document justificativ,
- dacă s-au refacturat aceleași servicii, aceleași sume, identice cu cele de pe factura inițială, specificându-se factura ce se refacturează, cu număr, data, furnizor, și având atașat copie a facturii initiale,
- dacă refacturarea respectă prevederile art.155 alin.(2) din Codul fiscal,
- dacă s-a analizat contractul la care fac referire atât organele de inspecție fiscală cât și societatea, dar care nu e anexat la dosarul cauzei, respectiv cine sunt părțile contractuale, care este obiectul contractului, modalitatea de plată, etc.

Astfel, din raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de prestarea acestor servicii de intermediere, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, respectiv la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor primite, și nu au analizat dacă societatea a obținut venituri taxabile din aceste servicii, respectiv dacă serviciile de intermediere sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Or, potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**„(1) *Inspecția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de***

**impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]**

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

**a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;**

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

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

**d) solicitarea de informații de la terți;**

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

**f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]** ”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**„(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.”**

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea 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 bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de

administrare a marilor contribuabili nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de utilizarea serviciilor de intermediere în folosul operațiunilor taxabile, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.12.2009 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatare, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**B).6). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.B.5) din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr..X./29.12.2009 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va desființa Decizia de impunere nr..X./29.12.2009 și pentru



suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**B).7). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. .X. S.R.L. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., în condițiile în care acestea nu sunt completate cu toate elementele obligatorii prevăzute de lege, iar datele din documentele justificative anexate acestor facturi, respectiv din avizele de însoțire a mărfii, nu furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare și nu conțin toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., reprezentând achiziții marfă, întrucât acestea nu aveau înscrise toate elementele obligatorii pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv:

- facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.12.2007-30.09.2008, nu aveau înscrise data livrării mărfurilor.
- facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.07.2006-31.12.2006, nu aveau înscrise adresa cumpărătorului, iar cele din perioada 01.01.2007-31.10.2008, nu aveau înscrise data livrării mărfurilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că marfa a fost recepționată și depozitată astfel:

- în depozitul X Tehnică „.X. Siloz .X.” pentru achizițiile din perioada 01.12.2007-31.08.2008, în baza contractului de prestări servicii nr..X./03.01.2006 încheiat cu S.C. B.X. S.R.L. Recepția s-a efectuat în baza avizelor de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L. ce nu erau semnate de furnizor și de delegat, precum și în baza notelor de intrare recepție și constatare de diferențe întocmite de S.C. B.X. S.R.L. cu mențiunea „*custodie pentru S.C. .X. .X. .X. S.R.L.*” Pentru fiecare transport, respectiv mijloc de transport auto, a fost întocmit un aviz de însoțire a mărfii, iar în nota de recepție și constatare de diferențe sunt înscrise mai multe avize cu date diferite de expediție sau cu aceeași dată de expediție. Factura a fost emisă ulterior întocmirii notelor de intrare recepție, iar cantitatea facturată face obiectul uneia sau mai multor note de recepție. În toate situațiile avizele de însoțire a mărfii nu au semnătura furnizorului și delegatului.

- în depozitul „X.” pentru achizițiile din perioada 11.01.2008-21.01.2008, în baza contractului nr..X./20.12.2007 și a actelor adiționale nr..X./10.01.2008 și nr.2/17.01.2008 încheiate cu S.C. .X. S.R.L. pentru care societatea a prezentat ca documente justificative numai avize de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L., în fotocopie care în unele situații nu purtau semnăturile furnizorului, delegatului, semnătura de primire, iar în alte situații semnătura delegatului și cea de primire coincid. Societatea nu a prezentat documente justificative pentru recepția mărfii în depozitul .X., respectiv note de intrare recepție.

- în depozitul .X. „X. Siloz .X.”, în baza contractului de prestări servicii nr..X./03.01.2006 încheiat cu S.C. B.X. S.R.L. Recepția s-a efectuat în baza avizelor de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L. și în baza notelor de intrare recepție și constatare de diferențe întocmite de S.C. B.X. S.R.L. cu mențiunea „custodie pentru S.C. .X. .X. .X. S.R.L.” Pentru fiecare transport, respectiv mijloc de transport auto, a fost întocmit un aviz de însoțire a mărfii, iar nota de intrare recepție și constatare de diferențe se referă la mai multe avize. Avizele de însoțire a mărfii nu au înscris mențiunile referitoare la datele de identificare ale cumpărătorului (număr de înmatriculare la Oficiul Național al Registrului Comerțului, cod de înregistrare fiscală, adresa completă), datele de identificare ale delegatului (act de identitate), semnătura de primire, semnătura furnizorului, cantitatea de marfă transportată.

În urma analizei adresei nr..X./06.11.2009 emisă de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală .X.a, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna ianuarie 2008, depozitele .X. 54-62 nu erau autorizate pentru depozitarea cerealelor, ceea ce contravine reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice cu privire la întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate și Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor prevăzute de art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile, de pct.2 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, de art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, de art.10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că avizul de însoțire a mărfii nr..X.9/18.07.2006 emis de S.C. .X. S.R.L. având ca obiect transportul cantității de .X. kg de grâu, avea înscris la rubrica date privind expediția mijlocul de transport nr.CT X BRO, iar în urma informațiilor furnizate de Direcția Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor din cadrul Ministerului Internelor și Reformelor Administrative, a

rezultat că acest mijloc de transport este un autoturism marca .X. cu masa totală maximă .X. kg ce aparține societății .X. Mării Negre.

Având în vedere prevederile art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.102.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.145 alin.(8) lit.a) și art.155 alin.(8) lit.d) (în vigoare până la 31 decembrie 2006), art.155 alin.(5) lit.l) și lit.o) și art.146 alin.(1) lit.a) (în vigoare începând cu data de 01 ianuarie 2007) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.V/2007, și Deciziile Curții Europene de Justiție nr.439/2004 și nr.440/2004, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de .X. lei.

**În drept**, art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 02.05.2006-31.12.2006, precizează:

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

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

Începând cu data de 01.01.2007, art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, precizează:

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

***a) operațiuni taxabile;”***

Având în vedere prevederile legale menționate 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 dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, art.145 alin.(8) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, în vigoare în perioada 02.05.2006 – 31.12.2006, stipulează:

**„(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

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

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.51 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

*“51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.*

*(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr.831/1997, cu modificările ulterioare.”*

Prin urmare, în perioada 02.05.2006-31.12.2006, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:*

*a) seria și numărul facturii;*

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

Începând cu data de 01.01.2007, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, 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);"**

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

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

Prin urmare, începând cu data de 01.01.2007, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept 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) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;[...]*

*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); [...]*

*k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;*

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

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

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

*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.”*

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

*“(8) Prin norme se stabilesc condițiile în care:*

***a) se poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri sau prestări separate de servicii;”***

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.72 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**“72.(3) În sensul art.155 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, *factura centralizatoare se poate întocmi dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:***

**a) să se refere la livrări de bunuri și/sau prestări de servicii către același client, pentru care faptul generator al taxei ia naștere într-o perioadă ce nu depășește o lună calendaristică;**

**b) toate documentele emise la data livrării de bunuri sau prestării de servicii să fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare.”**

Astfel, potrivit prevederilor enunțate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, cu factură, care să cuprindă toate informațiile obligatorii și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că în perioada 02.05.2006-31.12.2006, justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu completările și modificările ulterioare.

Una din informațiile obligatorii înscrise în facturile de achiziție este “cantitatea” aprovizionată. Înscrierea în facturi a unei cantități de cereale mai mare decât capacitatea mijlocului de transport menționat în acestea, conduce în mod automat la necesitatea justificării cantității cu documentele ce însoțesc transporturile de cereale efectuate, având în vedere că, în acest caz, pentru a achiziționa cantitatea menționată în facturile trebuie efectuate mai multe transporturi de cereale, pe ruta furnizor-beneficiar.

Astfel, în vederea justificării cantității achiziționate înscrisă în facturi și având în vedere că transportul cerealelor este condiționat de capacitatea mijloacelor de transport auto, cantitatea menționată în facturile de achiziție fiind mai mare decât capacitatea unui mijloc de transport auto, necesitând efectuarea mai multor transporturi cu mijloacele auto, se reține că, acest fapt implică în mod obligatoriu întocmirea avizelor de însoțire a mărfurilor pe timpul transportului precum și a documentelor de transport, respectiv factură de transport, foaie de parcurs, etc.

De asemenea, în speță se rețin și prevederile art.(1) pct.1 din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, în vigoare până la 31.12.2006:

***“(1) Se aprobă modelele formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, cuprinse în catalogul prezentat în anexa nr. 1A, precum și normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevăzute în anexa nr. 1B.”***

Iar potrivit art.7 din Anexa 1B privind Normele Metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă:

***“Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile.”***

Prin ANEXA 1A referitoare la Catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă, se prevede Nomenclatorul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare ce cuprinde Factura (14-4-10/A) și Avizul de însoțire a mărfii (cod 14-3-6A).

În ceea ce privește **factura**, actul normativ prevede că:

***“1. Servește ca:[...]***

***- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.***

***2. Se întocmește manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor, de către compartimentul desfacere sau alt compartiment desemnat pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau a altor documente tipizate care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de compartimentul emitent.***

***Atunci când factura nu se poate întocmi în momentul livrării, datorită unor condiții obiective și cu totul excepționale, produsele și***



**mărfurile livrate sunt însoțite, pe timpul transportului, de avizul de însoțire a mărfii.** În vederea corelării documentelor de livrare, numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură.[...]

3. Circulă: [...]

- la cumpărător:

- **la compartimentul aprovizionare, pentru confirmarea operațiunii, având atașat exemplarul din avizul de însoțire a mărfii care a însoțit produsul sau marfa, dacă este cazul, inclusiv nota de recepție și constatare de diferențe, în cazul în care marfa nu a fost însoțită de factură pe timpul transportului (exemplarul 1);**

- la compartimentul care efectuează operațiunea de control financiar preventiv pentru acordarea vizei (exemplarul 1, împreună cu avizul de însoțire a mărfii, inclusiv nota de recepție și de constatare de diferențe, după caz);

- **la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 1, împreună cu avizul de însoțire a mărfii, inclusiv nota de recepție și de constatare de diferențe, după caz)."**

Prin urmare se reține că factura (exemplarul 1) circulă la cumpărător la compartimentul aprovizionare, pentru confirmarea operațiunii, având atașat exemplarul din avizul de însoțire a mărfii care a însoțit produsul sau marfa, dacă este cazul, inclusiv nota de recepție și constatare de diferențe, în cazul în care marfa nu a fost însoțită de factură pe timpul transportului.

Astfel, potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prin ANEXA 1A, Catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă, este prezentat documentul "Aviz de însoțire a mărfii" (cod 14-3-6A), care:

"1. Servește ca:

- **document de însoțire a mărfii pe timpul transportului; [...]**

Se emite, pe măsura livrării, de către compartimentul desfacere, care semnează pentru întocmire.[...]

3. Circulă: [...]

- 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 (exemplarul 1);**

- **la compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităților aprovizionate în evidența acestuia (exemplarul 1);**
- **la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică, atașat la factură (exemplarul 1).[...]**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că avizul de însoțire a mărfii este documentul de însoțire a mărfii pe timpul transportului, în baza căruia, cumpărătorul înregistrează încărcarea în gestiune a mărfurilor la magazie, iar la contabilitate trebuie atașat la factură, împreună cu nota de recepție și constatare de diferențe, în cazul în care marfa nu a fost însoțită de factură pe timpul transportului, **iar în vederea corelării documentelor de livrare, numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură și trebuie să conțină un minim obligatoriu de informații, în vederea înregistrării acestora și a obligațiilor fiscale ce decurg din această operațiune.**

Totodată, în speță, se rețin și prevederile art.3 alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pe aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

**„(1) În situația în care bunurile nu se livrează de la sediul social înscris în antetul facturii fiscale sau al altui document legal aprobat pentru livrarea bunurilor, se vor menționa pe factura fiscală sau pe documentul respectiv, în mod suplimentar, elementele de identificare a locului de expediere a bunurilor, și anume: denumirea sucursalei, punctului de lucru etc., localitatea, strada și numărul, sectorul/județul.”**

Începând cu data de 01.01.2007, în speță, se rețin și prevederile art.3 alin.(2) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„ART. 3**

**(2) Conținutul minim de informații, precum și normele de întocmire și utilizare a avizului de însoțire a mărfii sunt prevăzute în anexa nr. 2 care face parte integrantă din prezentul ordin.”**

iar prin ANEXA 2 se prevăd normele de întocmire și utilizare a avizului de însoțire a mărfii, respectiv:

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

Prin ANEXA 3 referitoare la Normele de întocmire și utilizare a facturii la pct.2 se prevede:

**„[...] În situația în care factura nu se întocmește în momentul livrării, bunurile livrate sunt însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire a mărfii. În vederea corelării documentelor de livrare, numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură.”**

De asemenea, în speță, se rețin și prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare la data efectuării operațiunilor, Anexa 1, pct.2, care prevăd:

**“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:**

- denumirea documentului;
- denumirea și, după caz, sediul unității 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;
- 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.**

***Documentele provenite din relațiile de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective. [...]***

În concluzie, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să facă dovada calității de documente justificative a documentelor înregistrate, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, 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.

Simpla raportare a dreptului de deducere numai la substanța tranzacției ar goli de conținut dispozițiile legale prevăzute în Codul fiscal cu privire la elementele obligatorii ce trebuie să le conțină o factură și exercitarea dreptului de deducere numai în baza unei facturi ce conține toate informațiile expres stipulate în lege.

Mai mult, se reține și faptul că prin Decizia V din 15.01.2007 a Secțiilor Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, dată "în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru identitate de rațiuni și fiind dată și în aplicarea dispozițiilor art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, instanța s-a pronunțat asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi care 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, în sensul 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).

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. .X.

S.R.L. și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., reprezentând achiziții marfă, întrucât acestea nu aveau înscrise toate elementele obligatorii pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv:

- facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.12.2007-30.09.2008, nu aveau înscrise data livrării mărfurilor;
- facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.07.2006-31.12.2006, nu aveau înscrise adresa cumpărătorului, iar cele din perioada 01.01.2007-31.10.2008, nu aveau înscrise data livrării mărfurilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că marfa a fost recepționată și depozitată astfel:

- în depozitul .X. „.X. siloz .X.” pentru achizițiile din perioada 01.12.2007-31.08.2008, în baza contractului de prestări servicii nr..X./03.01.2006 încheiat cu S.C. B.X. S.R.L. Recepția s-a efectuat în baza avizelor de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L. ce nu erau semnate de furnizor și de delegat, precum și în baza notelor de intrare recepție și constatare de diferențe întocmite de S.C. B.X. S.R.L. cu mențiunea „*custodie pentru S.C. .X. .X. .X. S.R.L.*” Pentru fiecare transport, respectiv mijloc de transport auto, a fost întocmit un aviz de însoțire a mărfii, iar în nota de recepție și constatare de diferențe sunt înscrise mai multe avize cu date diferite de expediție sau cu aceeași dată de expediție. Factura a fost emisă ulterior întocmirii notelor de intrare recepție, iar cantitatea facturată face obiectul uneia sau mai multor note de recepție.

- în depozitul „.X.” pentru achizițiile din perioada 11.01.2008-21.01.2008, în baza contractului nr..X./20.12.2007 și a actelor adiționale nr..X./10.01.2008 și nr.2/17.01.2008 încheiate cu S.C. .X. S.R.L. pentru care societatea a prezentat ca documente justificative numai avize de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L., în fotocopie care în unele situații nu purtau semnăturile furnizorului, delegatului, semnătura de primire, iar în alte situații semnătura delegatului și cea de primire coincid. Societatea nu a prezentat documente justificative pentru recepția mărfii în depozitul .X., respectiv note de intrare recepție.

- în depozitul .X. „.X. siloz .X.”, în baza contractului de prestări servicii nr..X./03.01.2006 încheiat cu S.C. B.X. S.R.L. Recepția s-a efectuat în baza avizelor de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L. și în baza notelor de intrare recepție și constatare de diferențe întocmite de S.C. B.X. S.R.L. cu mențiunea „*custodie pentru S.C. .X. .X. .X. S.R.L.*” Pentru fiecare transport, respectiv mijloc de transport auto, a fost întocmit un aviz de însoțire a mărfii, iar nota de intrare recepție și constatare de diferențe se referă la mai multe avize. Avizele de însoțire a mărfii nu au înscrise mențiunile referitoare la datele de identificare ale cumpărătorului (număr de înmatriculare la Oficiul Național al Registrului Comerțului, cod de înregistrare fiscală, adresa

completă), datele de identificare ale delegatului (act de identitate), semnătura de primire, semnătura furnizorului, cantitatea de marfă transportată.

În urma analizei adresei nr..X./06.11.2009 emisă de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală .X.a, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna ianuarie 2008, depozitele .X. X nu erau autorizate pentru depozitarea cerealelor, ceea ce contravine reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice cu privire la întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate și Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor prevăzute de art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile, de pct.2 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, de art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, de art.10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că avizul de însoțire a mărfii nr..X.9/18.07.2006 emis de S.C. .X. S.R.L. având ca obiect transportul cantității de .X. kg de grâu, avea înscris la rubrica date privind expediția mijlocul de transport nr.CT X BRO, iar în urma informațiilor furnizate de Direcția Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor din cadrul Ministerului Internelor și Reformelor Administrative, a rezultat că acest mijloc de transport este un autoturism marca .X. cu masa totală maximă .X. kg ce aparține societății .X. Mării Negre.

Referitor la tranzacțiile derulate de contestatară cu S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.07.2006-31.12.2006, societatea a anexat în susținerea contestației, spre exemplificare, în copie factura nr.5132061/18.07.2006 emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând achiziția a 146,1 tone grâu, în valoare totală de .X. lei, din analiza căreia, se reține că aceasta nu este completată cu toate datele prevăzute de formular, respectiv la rubrica cumpărător "Sediul (localitatea, str., nr.)", nu este înscrisă adresa completă, respectiv strada, numărul, informație obligatorie pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în perioada 01.07.2006-31.12.2006, potrivit prevederilor legale citate mai sus.

Prin urmare, se reține că factura anexată de societate spre exemplificare, în susținerea contestației pentru acest capăt de cerere, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Totodată, se reține că în vederea justificării cantității achiziționate înscrisă în factura menționată mai sus, respectiv 146,1 tone grâu, și având în vedere că transportul cerealelor este condiționat de capacitatea mijloacelor de transport auto, cantitatea menționată în factura de achiziție fiind mai mare decât capacitatea unui mijloc de transport auto, necesitând efectuarea mai multor transporturi cu mijloacele auto, se reține că, acest fapt implică în mod obligatoriu la necesitatea justificării cantității de grâu cu documentele ce însoțesc transportul efectuat, pe ruta furnizor-beneficiar, respectiv la întocmirea avizelor de însoțire a mărfurilor pe timpul transportului, precum și a documentelor de transport, respectiv factură de transport, foaie de parcurs, etc.

Astfel, societatea a anexat facturii nr.XXXX17.07.2006 emise de S.C. .X. S.R.L., din analiza cărora se rețin următoarele:

- nu sunt completate cu toate datele privind expediția, respectiv nu sunt completate la rubricile „Expedierea s-a făcut în prezența noastră la data de”, „ora” livrării;

- nu sunt completate cu datele valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, respectiv nu sunt completate la rubricile “prețul unitar (fără T.V.A)-lei-”, “valoare-lei-”, “total”;

- nu conțin toate datele de identificare ale cumpărătorului, respectiv la rubrica “cumpărător Sediul (localitatea, str.nr.)”, nu este înscrisă adresa completă, respectiv strada, numărul.

- nu conțin în mod suplimentar, mențiuni cu privire la elementele de identificare a locului de expediere a bunurilor, potrivit prevederilor art.3 alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pe aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, și anume: denumirea sucursalei, punctului de lucru etc., localitatea, strada și numărul, sectorul/județul, având în vedere că pentru justificarea recepției cantității de grâu înscrise în avizele menționate mai sus, societatea a anexat “Nota de recepție și constatare de diferențe” emisă de S.C. .X. Trading .X. S.R.L. .X.a – Punct de lucru .X.a Sud .X. .X. .X..

Mai mult, se reține că avizele de însoțire a mărfii nr..X./17.07.2006, nr..X./17.07.2006, nr.X/17.07.2006 și nr.X/17.07.2006, menționate mai sus, nu conțin nici toate semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, respectiv nu sunt completate la rubrica “semnătura de primire”, iar avizul de însoțire a mărfii nr.X/17.07.2006, nu este completat nici cu datele cantitative aferente operațiunii economico-financiare efectuate, respectiv nu este completat la rubrica “cantitate livrată”.

Prin urmare, se reține că documentele prezentate de societate pentru acest capăt de cerere, nu furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, și nu conțin toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, astfel că în mod legal organele de control nu au acordat societății .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere aferentă taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.07.2006-31.12.2006.

Referitor la tranzacțiile derulate de contestatară cu S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.01.2007-31.10.2008, societatea a anexat în susținerea contestației, spre exemplificare, în copie, factura nr..X./09.03.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând achiziția a .X. tone de floarea soarelui, în valoare totală de .X. lei, din analiza căreia, se reține că aceasta nu conține data la care a fost livrată marfa, informație obligatorie potrivit prevederilor legale citate mai sus, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în perioada 01.01.2007-31.10.2008.

De asemenea, se reține că factura menționată mai sus, nu poate *“îmbrăca forma unei facturi centralizatoare”*, așa cum susține contestatară prin contestația formulată, întrucât aceasta nu este completată la rubrica “Nr. aviz de însoțire”, informație obligatorie prevăzută de Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, de Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și de prevederile pct.72 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, pentru a putea face posibilă verificarea și corelarea elementelor din factură cu cele din documentele anexate.

Prin urmare, se reține că factura, anexată de societate spre exemplificare, în susținerea contestației pentru acest capăt de cerere, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Totodată, în vederea justificării cantității achiziționate înscrisă în factura menționată mai sus, respectiv .X. tone floarea soarelui, și având în vedere că transportul acestora este condiționat de capacitatea mijloacelor de transport auto, cantitatea menționată în factura fiscală de achiziție fiind mai mare decât capacitatea unui mijloc de transport auto, necesitând efectuarea mai multor transporturi cu mijloacele auto, se reține că, acest fapt implică în mod obligatoriu la necesitatea justificării cantității de floarea soarelui cu documentele ce însoțesc transportul efectuat, pe ruta furnizor-beneficiar, respectiv la întocmirea avizelor de însoțire a mărfurilor pe timpul



transportului, precum și a documentelor de transport, respectiv factură fiscală de transport, foaie de parcurs, etc.

Astfel, societatea a anexat facturii nr. .X./09.03.2007, menționată mai sus și avizele de însoțire a mărfii nr..X./08.03.2007 și nr..X./09.03.2007 emise de S.C. .X. S.R.L., din analiza cărora se rețin următoarele:

- nu sunt completate cu toate datele privind expediția, respectiv nu sunt completate la rubrica „ora” livrării;

- nu sunt completate cu datele valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, respectiv nu sunt completate la rubricile “prețul unitar (fără T.V.A)-lei-”, “valoare-lei-”, “total”;

- nu conțin toate datele de identificare ale cumpărătorului, respectiv la rubrica “cumpărător Sediul (localitatea, str.nr.)”, nu este înscrisă adresa completă, respectiv localitate, strada, numărul, astfel pe avizul de însoțire a mărfii nr..X./08.03.2007 este scris doar “.X.”, iar pe avizul de însoțire a mărfii nr..X./09.03.2007, este scris doar “.X.”;

- nu conțin în mod suplimentar, mențiuni cu privire la elementele de identificare a locului de expediere a bunurilor, potrivit prevederilor art.3 alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pe aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, și anume: denumirea sucursalei, punctului de lucru etc., localitatea, strada și numărul, sectorul/județul, având în vedere că pentru justificarea recepției cantității de floarea soarelui înscrise în avizele menționate mai sus, societatea a anexat “Nota de recepție și constatare de diferențe” emisă de S.C. .X. Trading .X. S.R.L. .X.a – Punct de lucru .X.a Sud .X. .X. .X..

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 nu conțin toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate în factura fiscală menționată mai sus, în baza cărora S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, precum și dacă marfa înscrisă de către furnizorul S.C. .X. S.R.L. în avizele de însoțire a mărfii nr..X./08.03.2007 și nr..X./09.03.2007, ar fi aceeași cu marfa înscrisă în factura fiscală nr..X./09.03.2007, indicată de societate, în condițiile în care aceste documente nu sunt întocmite conform prevederilor legale și cu atât mai mult cu cât documentele de transport, respectiv facturi fiscale de transport, foi de parcurs, etc., nu au fost prezentate.

Așadar, se reține faptul că societatea nu a prezentat în susținerea contestației, documente justificative din care să rezulte că s-a transportat

floarea soarelui și din care să se poată face corelarea între cantitățile transportate și recepționate cu cele din factură.

De asemenea, se reține că pentru factura nr..X./09.03.2007, menționată mai sus, societatea a anexat la dosarul cauzei, Notele de recepție și constatare de diferențe nr..X./08.03.2007 și nr..X./09.03.2007, din analiza cărora, rezultă că recepția mărfii s-a efectuat în datele de 08.03.2007 și de 09.03.2007, iar în această situație înscrierea datei livrării pe factură este element obligatoriu pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că factura nu a fost emisă înainte de data livrării mărfii.

Mai mult, potrivit documentelor anexate de societate pentru justificarea cantității de floarea soarelui înscrisă în factura nr..X./09.03.2007, menționată mai sus, se reține că societatea a invocat două avize de însoțire a mărfii, respectiv nr..X./08.03.2007 și nr..X./09.03.2007, astfel că exista posibilitatea fizică de menționare a acestora în factură la momentul emiterii acesteia.

Totodată, societatea a anexat facturii nr..X./09.03.2007, menționată mai sus, documentul „Calculație preț prt floarea soarelui 2”, din analiza căruia se reține că acesta nu întrunește calitatea de document justificativ, întrucât nu respectă prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare la data efectuării operațiunilor, Anexa 1, pct.2, respectiv:

- nu cuprinde denumirea societății care a întocmit documentul,
- nu cuprinde numărul documentului și data întocmirii acestuia,
- nu cuprinde numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare.

Prin urmare, se reține că documentele prezentate de societate pentru acest capăt de cerere, nu furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, și nu conțin toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, astfel că în mod legal organele de control nu au acordat societății .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere aferentă taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.01.2007-31.10.2008.

Referitor la tranzacțiile derulate de contestatară cu S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.01.2007-30.09.2008, societatea a anexat în susținerea contestației, spre exemplificare, în copie, următoarele documente:

a) factura nr..X./09.07.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L. reprezentând achiziția a .X. tone orz vrac, în valoare totală de .X. lei, din analiza căreia, se reține că aceasta nu conține data la care a fost livrată

marfa, informație obligatorie potrivit prevederilor legale citate mai sus, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în perioada 01.01.2007-30.09.2008.

Totodată, se reține că factura nr..X./09.07.2008, menționată mai sus, nu poate “îmbrăca forma unei facturi centralizatoare”, așa cum susține contestatara prin contestația formulată, întrucât aceasta nu este completată la rubrica “Nr. aviz de însoțire”, informație obligatorie prevăzută de Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, de Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și de prevederile pct.72 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, pentru a putea face posibilă verificarea și corelarea elementelor din factura cu cele din documentele anexate.

Prin urmare, se reține că factura, anexată de societate spre exemplificare, în susținerea contestației pentru acest capăt de cerere, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Totodată, se reține că în vederea justificării cantității achiziționate înscrisă în factura menționată mai sus, respectiv .X. tone orz vrac, și având în vedere că transportul acestora este condiționat de capacitatea mijloacelor de transport auto, cantitatea menționată în factura de achiziție fiind mai mare decât capacitatea unui mijloc de transport auto, necesitând efectuarea mai multor transporturi cu mijloacele auto, se reține că, acest fapt implică în mod obligatoriu la necesitatea justificării cantității de orz vrac cu documentele ce însoțesc transportul efectuat, pe ruta furnizor-beneficiar, respectiv la întocmirea avizelor de însoțire a mărfurilor pe timpul transportului, precum și a documentelor de transport, respectiv facturi de transport, foi de parcurs, etc.

Astfel, societatea a anexat facturii nr..X./09.07.2008, menționată mai sus și avizele de însoțire a mărfii nr..X./08.07.2008, nr..X./08.07.2008, nr..X./08.07.2008, nr..X./08.07.2008, nr..X./08.07.2008 și nr..X./08.07.2008, din analiza cărora se reține că:

- nu sunt completate cu toate datele privind expediția, respectiv nu sunt completate la rubrica „ora” livrării;
- nu sunt completate cu datele valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, respectiv nu sunt completate la rubricile “prețul unitar (fără T.V.A)-lei-”, “valoare-lei-”, “total”;

- nu conțin toate semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, respectiv nu sunt completate la rubricile “semnătura furnizorului” și “semnătura delegatului”;

- nu conțin în mod suplimentar, mențiuni cu privire la elementele de identificare a locului de expediere a bunurilor, potrivit prevederilor art.3 alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pe aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, și anume: denumirea sucursalei, punctului de lucru etc., localitatea, strada și numărul, sectorul/județul.

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 nu conțin toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate în factura menționată mai sus, în baza căroră S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, precum și dacă marfa înscrisă de către furnizorul S.C. .X. S.R.L. în avizele de însoțire prezentate de societate, ar fi aceeași cu marfa înscrisă în factura nr..X./09.07.2008, indicată de societate, în condițiile în care aceste documente nu sunt întocmite conform prevederilor legale și cu atât mai mult cu cât documentele de transport, respectiv facturi de transport, foi de parcurs, etc., nu au fost prezentate.

Așadar, se reține faptul că societatea nu a prezentat în susținerea contestației, documente justificative din care să rezulte că s-a transportat orz vrac și din care să se poată face corelarea între cantitățile transportate și recepționate cu cele din factură.

Totodată, societatea a anexat facturii nr..X./09.07.2008, menționată mai sus, documentul „Anexă la factura nr. AG .X./09.07.2008”, din analiza căruia se reține că acesta nu întrunește calitatea de document justificativ, întrucât nu respectă prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare la data efectuării operațiunilor, Anexa 1, pct.2, respectiv:

- nu cuprinde numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare.
- nu cuprinde datele valorice aferente operațiunii.

De asemenea, societatea a anexat în susținerea contestației, pentru acest capăt de cerere, documentul “.X. .X. SRL”, din analiza căruia se reține că acesta nu putea fi fizic obligatoriu anexat la factura centralizatoare, la data întocmirii acesteia, potrivit prevederilor legale

menționate mai sus, întrucât factura nr..X. a fost emisă în data de 09.07.2008, iar documentul invocat a fost emis ulterior acestei date, respectiv 08.01.2010, potrivit numărului de înregistrare înscris pe acesta.

Totodată, se reține că avizele de însoțire a mărfii anexate de societate facturii nr..X./09.07.2008, au data de 08.07.2008, iar în această situație înscrierea datei livrării pe factură este element obligatoriu pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că factura nu a fost emisă înainte de data livrării mărfii.

b) În ceea ce privește factura nr..X./18.02.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L. reprezentând achiziția a .X. tone floarea soarelui, în valoare totală de 1.X. lei, din analiza acesteia, se reține că aceasta nu conține data la care a fost livrată marfa, informație obligatorie potrivit prevederilor legale citate mai sus, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în perioada 01.01.2007-30.09.2008.

Prin urmare, se reține că factura anexată de societate spre exemplificare, în susținerea contestației pentru acest capăt de cerere, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Totodată, se reține că în vederea justificării cantității achiziționate înscrisă în factura menționată mai sus, respectiv .X. tone floarea soarelui, și având în vedere că transportul acestora este condiționat de capacitatea mijloacelor de transport auto, cantitatea menționată în factura de achiziție fiind mai mare decât capacitatea unui mijloc de transport auto, necesitând efectuarea mai multor transporturi cu mijloacele auto, se reține că, acest fapt implică în mod obligatoriu la necesitatea justificării cantității de floarea soarelui cu documentele ce însoțesc transportul efectuat, pe ruta furnizor-beneficiar, respectiv la întocmirea avizelor de însoțire a mărfurilor pe timpul transportului, precum și a documentelor de transport, respectiv facturi de transport, foi de parcurs, etc.

Astfel, societatea a anexat facturii nr..X./18.02.2008, menționată mai sus și avizele de însoțire a mărfii nr..X./15.02.2008, nr..X./15.02.2008 și nr..X./15.02.2008, din analiza cărora rezultă că:

- nu sunt completate cu toate datele privind expediția, respectiv nu sunt completate la rubrica „ora” livrării;
- nu sunt completate cu datele valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, respectiv nu sunt completate la rubricile “prețul unitar (fără T.V.A)-lei-“, “valoare-lei-“, “total”;

- nu conțin toate semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, respectiv nu sunt completate la rubricile “semnătura furnizorului” și “semnătura delegatului”;

- nu conțin în mod suplimentar, mențiuni cu privire la elementele de identificare a locului de expediere a bunurilor, potrivit prevederilor art.3 alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pe aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, și anume: denumirea sucursalei, punctului de lucru etc., localitatea, strada și numărul, sectorul/județul, având în vedere că pentru justificarea recepției cantității de floarea soarelui înscrise în avizele menționate mai sus, societatea a anexat “Nota de recepție și constatare de diferențe nr..X./15.02.2008” emisă de S.C. .X. Trading .X. S.R.L. .X.a – Punct de lucru .X.a Sud .X. .X. .X..

În aceste condiții, se reține că marfa a fost livrată cu avize de însoțire a mărfii care nu conțin toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate în factura menționată mai sus, în baza căroră S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că avizele de însoțire a mărfii precum și Nota de recepție și constatare de diferențe nr..X., anexate de societate facturii nr..X./18.02.2008, au înscrisă data de 15.02.2008, iar în această situație, înscrierea datei livrării pe factură este element obligatoriu pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că factura nu a fost emisă înainte de data livrării mărfii.

Prin urmare, se reține că documentele prezentate de societate pentru acest capăt de cerere, nu furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, și nu conțin toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, astfel că în mod legal organele de control nu au acordat societății .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere aferentă taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.01.2007-30.09.2008.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie aplicabile perioadei verificate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. .X. .X. S.R.L., taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă tranzacțiilor efectuate cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. în perioada verificată, 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 S.C. .X. .X. .X. S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.12.2009, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X. lei**.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia faptele partenerilor săi contractuali nu pot genera sancțiuni în ceea ce o privește, „iar constatările organelor de inspecție fiscale sunt practic irelevante sub acest aspect”, referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală că în urma solicitării de verificări încrucișate, din controlul efectuat s-a constatat că reprezentantul S.C. .X. S.R.L., nu a putut face dovada că tranzacțiile înregistrate în contabilitate au avut la bază operațiuni reale, S.C. .X. .X. .X. S.R.L., precizând că „a recepționat marfa, achiziția acesteia și documentele de proveniență fiind un aspect care privește exclusiv societatea .X. S.R.L.”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât nu faptul că reprezentantul S.C. .X. S.R.L., nu a putut face dovada că tranzacțiile înregistrate în contabilitate au avut la bază operațiuni reale a determinat ca S.C. .X. .X. .X. S.R.L. să piardă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ci în primul rând faptul că facturile întocmite de S.C. .X. S.R.L., și în baza cărora S.C. .X. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu conțin toate informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Solicitarea de verificări încrucișate, așa cum prevede legislația fiscală, avea menirea de a stabili starea de fapt fiscală, și de a corecta erorile.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, se reține că, 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, sau care cuprind date referitoare la „cantitate” ce nu pot fi justificate cu documente care să furnizeze toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare și care să conțină toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, cum este cazul în speță, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, ci și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea cantității înscrisă în acestea, respectiv avizele de însoțire.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia avizul de însoțire a mărfii nr..X./18.07.2006 emis de S.C. .X. S.R.L. având ca obiect transportul cantității de .X. kg de grâu, avea înscris la rubrica date privind expediția mijlocul de transport nr.CT X BRO, iar în urma informațiilor furnizate de Direcția Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor din cadrul Ministerului Internelor și Reformelor Administrative, a rezultat că acest mijloc de transport este un autoturism marca .X. cu masa totală maximă .X. kg ce aparține societății .X. Mării Negre, societatea menționează că „este o eroare strecurată la momentul redactării avizului”. Acest argument nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât societatea nu a prezentat alte documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv facturi de transport, foi de parcurs din care să reiasă numărul de înmatriculare al mijlocului de transport auto și ruta parcursă, etc.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia „în textele de lege invocate de către organul de control nu se menționează obligativitatea menționării adresei complete, ci doar a adresei”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum s-a reținut și în prezenta decizie, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de completarea în facturi a elementelor obligatorii prevăzute de lege, și/sau cu alte documentele justificative anexate acestor facturi, care să furnizeze toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare și care să conțină toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Mai mult, potrivit formularului de factură (14-4-10/A), prevăzut în Anexa 1A referitoare la Catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înscriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă, în vigoare la data efectuării operațiunilor, se reține că la



rubrica privind sediul cumpărătorului se menționează: “localitatea, str. nr.” și nu doar localitatea.

În ceea ce privește argumentele societății potrivit cărora se ignoră principiile statuate de Jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv că „Directiva a VI-a TVA prevede cu titlu imperativ că statele membre trebuie să preia în legislația lor națională două cerințe de ordin formal cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil, anume cele prevăzute de art.22 alin.(3) lit.b) din cuprinsul Directivei, ce se referă la suma facturată și cota de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă”, iar “din această perspectivă, este evident că în circumstanțele cauzei descrise mai sus, negarea dreptului de deducere a T.V.A. doar pentru că “data livrării”, element de ordin formal mai sus-aratat nu este conținut în facturile emise, nu poate servi scopurilor pe care Directiva a VI-a le urmărește”, “fiind în realitate doar un abuz al organelor de inspecție fiscală”, precum și faptul că inserarea unor cerințe de ordin formal în întocmirea documentelor, nu ar trebui privită în mod exclusiv în condițiile în care informația solicitată se regăsește cu ușurință în documentele anexate la facturi, se reține că acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, o persoană impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile de fond care presupun existența dreptului și condițiile de formă care presupun justificarea acestui drept.

Astfel, pentru a justifica existența dreptului este necesar ca documentele aferente unei operațiuni să poată fi corelate în așa fel încât operațiunea să fie identificată cu ușurință.

Or, în speța în cauză, nici organele de inspecție fiscală și nici organul de soluționare a contestației, analizând documentele prezentate de societate nu au putut realiza corelația facturilor cu documentele ce însoțesc transportul efectuat, pe ruta furnizor-beneficiar, respectiv cu avizele de însoțire a mărfurilor pe timpul transportului, precum și cu documentele de transport, respectiv facturi de transport, foi de parcurs din care să reiasă numărul de înmatriculare al mijlocului de transport auto și ruta parcursă, etc.

Mai mult, din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că acolo unde aceste corelări au fost efectuate, organele de inspecție fiscală au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la principiul proporționalității, reținut de Curtea Europeană de Justiție în cauze precum Teleos vs. Commissioners of Customs and Excise, Molenheide (soluția pronunțată în cauzele reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96 și cauza C-25/03, Eswein) și invocat de societate în susținerea contestației, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acest principiu nu se aplică speței, având în vedere că principiul proporționalității vizează adaptarea mijloacelor

folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare.

**B).8). Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, **se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.****

Având în vedere că la cap.III pct.B.7) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.12.2009 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.12.2009 pentru suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește perioada și cota aplicată.

**B). 9). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. reprezentând prestări servicii, pe motiv că avizele de însoțire a mărfii nu cuprind toate informațiile obligatorii, în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă aceste servicii au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, dacă serviciile au fost prestate în baza unui contract și dacă societatea justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor.**

**În fapt**, în urma verificării, referitor la tranzacțiile derulate de S.C. .X. .X. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.R.L. în calitate de prestator de servicii transport, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- avizele de însoțire a mărfii nu cuprind informațiile privind semnătura delegatului și semnătura de primire sau semnăturile pentru delegare și de primire coincid,
- nu toate avizele au completată ora la care s-a efectuat transportul,
- la transportul efectuat în baza avizului nr..X./27.07.2006 cantitatea netă înscrisă în aviz a fost de .X. kg, cantitate brută .X. kg și tara de .X. kg, la celelalte transporturi, aceeași mașină a înregistrat cantități diferite respectiv:
  - avizul nr..X./27.07.2006, cantitate netă .X. kg, cantitate brută .X. kg și tara .X. kg,
  - avizul nr..X./27.07.2006, cantitate netă .X. kg, cantitate brută .X. kg și tara .X. kg.

Având în vedere prevederile art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.102.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății .X. .X. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă facturilor de servicii transport emise de S.C. .X. S.R.L.

Prin contestația formulată, societatea susține că serviciile achiziționate de la S.C. .X. S.R.L. *„au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au avut la bază documente justificative întocmite conform legii (facturi fiscale, avize de însoțire a mărfii, rapoarte superintendent de confirmare, etc.) și au fost prestate efectiv, în baza unor contracte comerciale prevăzute de lege”,* precum și faptul că *„organul fiscal nu a solicitat nici explicații scrise, conform legii și nici nu a avut în vedere parcurgerea și reținerea în raportul de inspecție fiscală, pentru lămurirea stării de fapt fiscale, a tuturor documentelor care a stat la baza operațiunii taxabile prezentate la punctul 5 din R.I.F., cum ar fi: toate facturile fiscale întocmite corect și legal de prestator, contractele de prestări servicii, notele de cântar și rapoartele privind ajungerea mărfii la destinație, facturile de vânzare a mărfii care arată obținerea veniturilor de către societate din vânzarea mărfii.”*

**În drept,** art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 02.05.2006-31.12.2006, precizează:

**“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă**

**înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:**

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

Începând cu data de 01.01.2007, art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, precizează:

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

**b) operațiuni taxabile;”**

Având în vedere prevederile legale menționate 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 dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, art.145 alin.(8) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, în vigoare în perioada 02.05.2006 – 31.12.2006, stipulează:

**„(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

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

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.51 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**“51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere,**

sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.

**(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr.831/1997, cu modificările ulterioare.**

Prin urmare, în perioada 02.05.2006-31.12.2006, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:*

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

Începând cu data de 01.01.2007 art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, 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);”**

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

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

Prin urmare, începând cu data de 01.01.2007, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept 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) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;[...]*

*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); [...]*

*k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>^</sup>1 alin. (3) în definiția 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, [...]*

*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.”*

Astfel, potrivit prevederilor enunțate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, cu factură care să cuprindă toate informațiile obligatorii și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă **pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată**, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că **bunurile/serviciile** achiziționate pe bază de factură **sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în perioada verificată, S.C. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile emise de furnizorul S.C. .X. S.R.L., reprezentând prestări servicii transport.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizorul S.C. .X. S.R.L., întrucât:

- avizele de însoțire a mărfii nu cuprind informațiile privind semnătura delegatului și semnătura de primire sau semnăturile pentru delegare și de primire coincid,

- nu toate avizele au completată ora la care s-a efectuat transportul,

- la transportul efectuat în baza avizului nr..X./27.07.2006 cantitatea netă înscrisă în aviz a fost de .X. kg, cantitate brută .X. kg și tara de .X. kg, la celelalte transporturi, aceeași mașină a înregistrat cantități diferite respectiv:

- avizul nr..X./27.07.2006, cantitate netă .X. kg, cantitate brută .X. kg și tara .X. kg,
- avizul nr..X./27.07.2006, cantitate netă .X. kg, cantitate brută .X. kg și tara .X. kg.

Prin contestația formulată, societatea susține că serviciile achiziționate de la S.C. .X. S.R.L. *„au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au avut la bază documente justificative întocmite conform legii (facturi fiscale, avize de însoțire a mărfii, rapoarte superintendent de confirmare, etc.) și au fost prestate efectiv, în baza unor contracte comerciale prevăzute de lege”,* precum și faptul că *„organul fiscal nu a solicitat nici explicații scrise, conform legii și nici nu a avut în vedere parcurgerea și reținerea în raportul de inspecție fiscală, pentru lămurirea stării de fapt fiscale, a tuturor documentelor care a stat la baza operațiunii taxabile prezentate la punctul 5 din R.I.F., cum ar fi: toate facturile fiscale întocmite corect și legal de prestator, contractele de prestări servicii, notele de cântar și rapoartele privind ajungerea mărfii la destinație, facturile de vânzare a mărfii care arată obținerea veniturilor de către societate din vânzarea mărfii.”*

Mai mult, în susținerea contestației, societatea a anexat următoarele documente:

- copii după facturile emise de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. .X. S.R.L., în perioada iulie 2006-ianuarie 2007, ce au ca obiect transport marfă,
- copii după avizele de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. .X. S.R.L., în perioada iulie 2006-ianuarie 2007, ce au stat la baza întocmirii facturilor fiscale emise de S.C. .X. S.R.L., ce au ca obiect transport marfă.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, dacă au analizat facturile de achiziție și dacă acestea conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal.

Astfel, din Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au verificat necesitatea efectuării acestor cheltuieli, dacă societatea justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor și dacă aceste prestări au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Mai mult, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat contractele de prestări servicii



încheiate de contestatară cu S.C. .X. S.R.L., notele de cântar și rapoartele privind ajungerea mărfii la destinație, pe care S.C. .X. .X. S.R.L. le invocă în susținerea contestației, dar nu le anexează, astfel încât organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a analiza și de a se pronunța asupra necesității efectuării acestor cheltuieli și a prestării efective a acestora.

Totodată, se reține că potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință. Prin urmare, se reține că operațiunea efectuată de contestatară trebuie analizată prin prisma contractului pentru a putea face corelația dintre documentele primare care au stat la baza transporturilor mărfurilor și facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în baza cărora S.C. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Se reține, totodată, că, din analiza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. și anexate în copie de societate la dosarul cauzei, reprezentând prestări servicii transport, nu rezultă care au fost elementele constatate lipsă care au determinat organele de inspecție fiscală să nu acorde dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

De asemenea, potrivit prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată la momentul achiziției de bunuri și servicii se realizează în baza contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, în speță desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu trebuiau să se limiteze la stabilirea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de transport facturate de S.C. .X. S.R.L. numai la analiza avizelor de însoțire a mărfii.

De asemenea, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. pe motiv că avizele de însoțire a mărfii nu cuprind informațiile privind semnătura delegatului și semnătura de primire sau semnăturile pentru delegare și de primire coincid, nu toate avizele au completată ora la care s-a efectuat transportul, aceeași mașină a înregistrat cantități diferite la transportul efectuat în baza mai multor avize de însoțire, întrucât dreptul de deducere este condiționat de îndeplinirea tuturor condițiilor cu caracter cumulativ și obligatoriu impuse de legea fiscală.

Mai mult, întrucât de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv Deciziile Curții Europene de Justiție, relevante în soluționarea speței sunt și Deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile C-110/94 (INZO), C-268/83 (.X.) prin care Curtea a statuat că autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată și este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii, dar acest lucru nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activități economice dând naștere la operațiuni taxabile.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de transport în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. ce cuprind informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Codul fiscal, în baza unuia sau mai multor contracte de prestări de servicii și a altor documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și dacă aceste servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Or, potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

**a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;**

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

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

**d) solicitarea de informații de la terți;**

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

**f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...] ”**

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**„(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.”**

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea 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 bază de probe sau constatări proprii.

Astfel, din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat:

- fiecare factură în parte, emisă de furnizorul S.C. .X. S.R.L., pentru a se stabili cu exactitate care sunt datele și elementele necompletate pe facturile respective, și care conduc la concluzia că facturile în cauză nu pot îndeplini calitatea de document justificativ.

- contractele de prestări servicii încheiate de contestatară cu S.C. .X. S.R.L., notele de cântar și rapoartele privind ajungerea mărfii la destinație, pe care S.C. .X. .X. S.R.L. le invocă în susținerea contestației, dar nu le anexează.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./29.12.2009 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatate, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**B).10). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatatei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.B.9) din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr..X./29.12.2009 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.12.2009 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va desființa Decizia de impunere nr..X./29.12.2009 și pentru suma de **.X. lei**, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 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, se

## DECIDE

1). **Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de S.C. .X. .X. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.12.2009 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată: .X. lei,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată: .X.

lei.

2). **Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./29.12.2009** emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată: .X. lei,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată: .X.

lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**  
**X**