

**DECIZIA NR. din .2008**

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC G I SRL , înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. / .2008.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de SC G I SRL din Loc. Horezu, jud. Vâlcea cu contestație înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. din .2008.

Contestația are ca obiect suma de lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. / .2008 și Raportul de inspecție fiscală nr. / .2008, anexa la aceasta, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, astfel :

- Taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar lei;
- dobânzi aferente T.V.A. lei;
- penalități de întârziere aferente T.V.A. lei;
- Majorări de întârziere aferente T.V.A. lei.

SC G I SRL înțelege să conteste și inițiativa reverificării, în ceea ce privește lipsa întocmirii referatului privind motivele reverificării perioadei impozabile, precum și lipsa aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, astfel cum dispun prevederile art. 105 din Codul de procedură fiscală, respectiv pct. 102.6 din normele metodologice de aplicare a acestuia.

SC G I SRL contestă deasemenea și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. din .2008 întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.

Contestația este semnată de domnul S I , în calitate de administrator al SC G I SRL, confirmată cu ștampila societății.

Actele administrative fiscale atacate au fost comunicate petentei la data de 11.06.2008, conform confirmării de primire existentă în xerox copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost formulată la data de .2008, petenta respectând astfel termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat la 31.07.2007,

Referitor la capătul de cerere din contestație, privind "inițiativa reverificării" societății și a sumelor înscrise în Decizia de impunere nr. 205/30.05.2008, se rețin următoarele:

În fapt, urmare contestației formulate de SC G... și I... SRL din localitatea Horezu, jud. Vâlcea înregistrată la DGFP Vâlcea sub nr. .../...2008, la data de ...2008 a fost emisă Decizia de soluționare nr. 27 prin care s-a dispus desființarea Cap. III pct. D. "Taxa pe valoare adăugată" din Raportul de inspecție nr. .../...2008 și Cap. 2.1.1 ; 2.1.2 și 2.1.3 Taxa pe valoare adăugată din decizia de impunere nr. .../...2008 pentru suma de ... lei ron din care ... lei ron TVA și ... lei ron accesorii aferente stabilite în sarcina SC G... SRL Horezu și refacerea acestora având în vedere considerentele reținute în cuprinsul soluției astfel pronunțate.

Procedând în consecință, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Vâlcea a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2008, în care au fost înscrise obligațiile **cu semnul minus** în sumă totală de ... lei, reprezentând : taxa pe valoare adăugată - ... lei și majorări de întârziere aferente - ... lei.

În drept, dispozițiile art. 216 alin.(3) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, precizează :

"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."

Totodată, potrivit pct. 12.7 și pct. 12.8 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din OG92/2003, aprobate prin Ordinul Presed. ANAF nr. 519/2005, sunt stipulate următoarele :

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

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Fata de cele de mai sus se reține ca, pentru punerea în executare a soluției de desființare în parte a actului administrativ fiscal contestat pronunțat prin decizia emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, organul emitent al actului administrativ fiscal în cauză, trebuie să scadă din evidența sumele desființate fapt ce are ca efect repunerea partilor în situația anterioară efectuării inspecției fiscale.

Asadar, organele emitente ale actului administrativ fiscal contestat pentru care s-a pronunțat o soluție de desființare sunt obligate să emită un alt act administrativ fiscal în care înscrie sumele în cauză cu semnul minus, având ca efect scaderea din evidența fiscală a acestora și respectiv a obligație de plată a acestora.

Totodată, tot ca efect al punerii în executare a soluției pronunțate de desființare a actului administrativ fiscal contestat, în totalitate sau în parte, organele emitente au obligația reverificării contestatarului, verificare care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia de desființare, inclusiv pentru calculul accesoriilor.

Drept urmare, având în vedere dispozițiile art.217, alin.1 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedură fiscală, care precizează că: " Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a contestației." raportat la dispozițiile pct. 9.3 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 aprobate prin Ordinul nr.519/2005 care nominalizează printre **excepțiile de procedură în soluționarea contestațiilor "lipsa unui interes legitim"** coroborate cu dispozițiile pct.13 lit.d) din aceleași prevederi legale care precizează că " Contestația poate fi respinsă ca :[...] d) **lipsită de interes**, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim ", organele de soluționare a contestației urmează să se pronunțe în consecință la acest capăt de cerere din contestația formulată de SC G. SRL.

Având în vedere cele de mai sus și ținând cont de faptul că potrivit pct. 5.4 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din OG92/2003, aprobate prin Ordinul Presed. ANAF nr. 519/2005, competența de soluționare este dată de cuantumul total al sumelor contestate reprezentând **impozite, taxe, contribuții stabilite de plată** de către organul fiscal, se retine că în fapt obiectul contestației îl reprezintă suma de lei ron.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC G. SRL înregistrată sub nr. 2008 pentru suma de lei.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I.Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta următoarele :

A. SC G. SRL Horezu, jud. Vâlcea contestă Decizia de impunere nr. 2008 și raportul de inspecție fiscală nr. 2008, motivând următoarele :

Petenta susține că prin deciziile de impunere și raportul de inspecție fiscală ce fac obiectul acestei contestații, organul de inspecție fiscală nu a respectat recomandările cuprinse în Decizia nr. 2008 ale Biroului de soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Jud. Vâlcea, în sensul că nu a fost înlăturată perioada prescrisă din calculul TVA și a accesoriilor aferente.

a) În ceea ce privește suma de lei reprezentând taxă pe valoare adăugată stabilită suplimentar și accesoriile aferente, petenta invocă faptul că echipa de inspecție fiscală a copiat constatările efectuate prin raportul de inspecție fiscală nr. 2008 la cap. III, punctul D, capitol care a fost desființat urmare Deciziei nr. 2008 emisă de DGFP Vâlcea.

Petenta susține că suma de lei, reprezentând taxă pe valoare adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală aferentă bunurilor "constatate lipsă în gestiune" nu este datorată de societate, intrucif aceste bunuri în sumă totală de lei nu erau lipsă la momentul controlului, ci figurau ca și bunuri a căror contravaloare urma să fie încasată de la diverse persoane, prețul acestora nefiind încasat, fiind afectat de termen.

Deasemenea, petenta susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală dovezi (în sensul înregistrării în contabilitate) care atestă posibilitatea vânzării acestor mărfuri cu amănuntul către diverse persoane fizice, confirmate prin semnăturile acestora.

b) În ceea ce privește suma de lei reprezentând TVA stabilită suplimentară aferentă bazei de impunere în sumă de lei, petenta invocă că a fost calculată în mod nelegal de echipa de inspecție fiscală, motivând faptul că inspecții fiscali s-au prevalat printre altele și de dispozițiile alin. (8) al art. 155 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal.

Asadar, din cele de mai sus se retine ca in speta nu este vorba de exceptia prevazuta de legiuitor la art.105 alin (3) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala referitoare la reverificarea unei anumite perioade in situatia in care de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

Drept urmare, in situatia data, nefiind vorba de o reverificare a unei perioade impozabile in sensul art. 105 alin (3) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, ci de punerea in executare a unei decizii de solutionare emisa in temeiul art. 216 alin (3) din acelasi act normativ, aceasta nu este conditionata de intocmirea "referatului privind motivele reverificării perioadei impozabile, care trebuia să fie aprobat de conducătorul organului de inspectie fiscală, astfel cum dispun prevederile pct. 102. 6 din HGR1050/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală".

Drept urmare, avind in vedere cele de mai sus, se retine ca exceptia ridicata de contestatar privind reverificarea perioadei prevazuta la art.105 alin (3) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala nu se confirma, sustinerile acesteia aparind ca neintemeiate.

Cum exceptia prevazuta la la art.105 alin (3) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala constituie exceptie de fond in procedura de solutionare a contestatiilor formulate, raportat la dispozitiile art. 213 alin (5) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, care stipuleaza ca : "Organul de solutionare competent se va pronunta mai întâi asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.", urmeaza sa se procedeze la analiza pe fond a contestatiei formulate de SC G SI I T SRL , Horezu.

Relativ la sumele cu semnul minus inscrise in Decizia de impunere nr. / .2008 se mai retin urmatoarele :

Potrivit art. 205 alin. (2) si (4) din același act normativ este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, putând fi contestate și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

Art. 206 alin.(1) lit. b) c) si d) din acelasi act normativ prevede ca, contestația se formulează în scris și cuprinde in mod obligatoriu :obiectul contestației, motivele de fapt și de drept si dovezile pe care se întemeiază.

Din coroborarea textelor de lege susmentionate se retine ca lezarea interesului legitim trebuie demonstrat prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă neapărat obiectul, motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

Așa fiind, din situația de fapt și de drept sus prezentată se reține că petenta se află în situația de a contesta un act administrativ fiscal prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozitiile art.205, alin.2 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat si deci nu a fost lezată în vreun drept al său.

Totodată petenta nu a motivat și demonstrat lezarea drepturilor sale prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei de impunere nr. / .2008, deoarece prin aceasta nu s-au stabilit obligații de plată la bugetul general consolidat in sarcina sa.

de echipa de control, rezultă suma de lei și nu suma de lei înscrisă în decizia de impunere nr. / 2008 (reprezentând dobânzi, majorări și penalități de întârziere).

Față de cele prezentate, petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării tuturor sumelor și, implicit, exonerarea de la plata acestora, dispuse în sarcina societății prin actele administrative fiscale atacate.

B. Din actul administrativ fiscal contestat, rezulta următoarele :

SC GABI ȘI IONUȚ SRL are sediul social declarat în localitatea Horezu, strada 1 Decembrie nr. ..., județul Vâlcea și funcționează în baza certificatului de înmatriculare emise de ORC Vâlcea sub nr.J38/ 1993, are CUI nr. RO 2007, activitatea principală constind în " comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun ", cod CAEN 5211.

Ca urmare a Deciziei nr. / 2008 emisă de Direcția Generale a Finanțelor Publice Valcea prin care s-a dispus desființarea Cap. III pct. D."Taxa pe valoare adăugată" din Raportul de inspecție nr. / 2008 și Cap. 2.1.1. ; 2.1.2 și 2.1.3 Taxa pe valoare adăugată din decizia de impunere nr. / 2008, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Vâlcea a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. / 2008 și Raportul de inspecție fiscală nr. / 2008, anexa la aceasta, din care rezultă următoarele :

Taxa pe valoare adăugată a fost verificată pe perioada 01.09.2002 - 30.09.2007, în baza prevederilor OUG nr. 17/2000, HGR nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a acesteia, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr. 345/2002, HGR nr. 598/ 2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a acesteia, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, HGR nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a acesteia cu modificările și completările ulterioare; Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 emisă de ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - SECȚIILE UNITE publicată în Mof nr. 732/30.10.2007, stabilindu-se un debit suplimentar în sumă de lei, astfel :

a) TVA în sumă de lei, aferenta lipsurilor în gestiune stabilite de operatorul economic urmare inventarierii efectuate la cele trei gestiuni de marfă ale SC Gabi și Ionuț SRL ca urmare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. / 2007 realizată la data de 2007, ocazie cu care au rezultat diferențe în minus de mărfuri din gestiune în sumă totală de lei, pentru care operatorul economic nu a colectat TVA în sumă de lei (..... x 19 : 119) contrar prevederilor Legii 571/2003 privind Codul fiscal, CAP. 4"Operațiuni impozabile", art. 128, lit. e).

Pentru diferența de TVA de plata astfel stabilită au fost calculate până la data de 31.01.2008 accesorii conform art. 116 la 121 din OG nr. 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, în sumă de 226 lei (..... x 0,1% x 67 zile).

b) TVA în sumă de lei înscrisă în facturi fiscale care nu întrunesc condițiile de documente justificative, pentru care operatorul economic și-a exercitat dreptul de deducere în perioada 01.09.2002 - 30.09.2007.

Prin confruntarea datelor de identificare ale furnizorilor cu cele obținute de pe site-ul Ministerului Economiei și Finanțelor pentru agenții economice persoane juridice, organele de inspecție fiscală au constatat ca fie furnizorii nu există, fie furnizorii nu sunt luați în evidența plătitorilor de taxă pe valoare adăugată.

Deasemenea, petenta invocă că din raportul de inspecție fiscală nu poate deduce modalitatea de stabilire a bazei de impunere la TVA în sumă de 22.426 lei și nici a sumei de 4.361 lei aferentă acestora, consemnată de echipa de inspecție fiscală prin act administrativ fiscal atacat.

Astfel, în mod eronat, susține petenta, inspecția fiscală a reținut faptul că, datorită neînscrierii tuturor elementelor prevăzute la articolul menționat în factura fiscală, nu pot fi identificați, la acest moment, furnizorii înscriși în facturile respective, întrucât în facturile respective sunt indicate toate datele de natură a conduce la identificarea acestora.

Acest fapt se dovedește prin însăși susținerile inspectorilor fiscali consemnate prin raport și anume "furnizorii.... nu sunt luați în evidența plătitorilor de TVA", cu alte cuvinte, spune contestatoarea "furnizorii au putut fi identificați pe baza datelor înscrise în facturile ce ne-au fost verificate, astfel că nu se justifică în nici un fel motivația acestora privind nedeductibilitatea sumelor reprezentând TVA înscrise pe aceste facturi".

Petenta invocă că inspectorii fiscali au reținut că în speță sunt incidente dispozițiile din HG nr. 831/ 1997 referitoare la procurarea și utilizarea formularelor tipizate cu regim special.

Față de acestea, petenta susține că teoria reținută este de altfel complet eronată, nefiind aplicabilă în speță, inspectorii fiscali neputând dovedi în nici un fel achiziționarea de la alte surse decât cele legale (autorizate) a documentelor justificative de către furnizorii societății.

Petenta susține deasemenea că nu sunt aplicabile nici dispozițiile Deciziei nr. V din ..2007 a ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - SECȚIILE UNITE reținute de inspecția fiscală, întrucât obligativitatea societății de a verifica dacă furnizorii au obținut documente justificative pe căi legale sau dacă sunt corecte numerele de înregistrare înscrise pe aceste documente este absolut absurdă, câtă vreme astfel de verificări nu pot fi efectuate în condițiile inexistenței unei "prezumții de vinovăție" a tuturor comercianților, dar mai ales datorită fluxului comercial actual în care este angrenată și contestatoarea.

Astfel, petentul invocă faptul că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele înscrise pe facturi reprezentând TVA sunt nedeductibile, pe motiv că, pe de o parte, furnizorii nu sunt luați în evidență ca plătitori de TVA (pentru 84 de facturi) și, pe de altă parte, că furnizorii nu mai există la momentul efectuării verificării încrucișate (pentru 69 de facturi), întrucât la momentul transferului dreptului de proprietate care a generat plata acestui TVA, respectivele societăți desfășurau o activitate normală.

Așa încât, petenta consideră că "momentul care se impune a fi luat în seamă și la care trebuie raportată deductibilitatea/ nedeductibilitatea unor operațiuni comerciale ce generează TVA nu este cel al inspecției fiscale, ci cel al efectuării operațiunii în sine".

Referitor la suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA stabilita suplimentar de organele de inspecție fiscală, petenta precizează că nici aceasta nu este datorată, fiind stabilită în sarcina societății în mod nelegal.

Astfel, petenta invocă faptul că organele de inspecție fiscală au reținut în mod eronat ca temei legal în baza cărora au fost calculate aceste accesorii aferente TVA dispozițiile art. 14 (1) din OG nr. 61/2002, art. 116 și 121 din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală.

Mai mult, această invocă faptul că dispozițiile art. 116 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală în temeiul cărora au fost calculate accesorii nu pot fi aplicabile speței în cauză întrucât se referă la operațiunea de compensare, operațiune străină de cauza dedusă judecătii. Cu alte cuvinte, aceste accesorii au fost calculate de organele de inspecție fiscală având la bază un text de lege care nu există.

Mai mult, întrucât petenta a arătat că întrucât debitul suplimentar reprezentând TVA nu este legal stabilit, fiind nedatorat, prin urmare nici majorările, dobânzile și penalitățile de întârziere aferente nu sunt datorate, conform principiului potrivit căruia accesoriul însoțește întotdeauna principalul.

Deasemenea, petenta invocă și faptul că în raportul de inspecție fiscală la rubrica "recapitulatie privind obligația de plată TVA", din însumarea accesoriiilor calculate

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de lei Ron reprezentând TVA suplimentar de plată și accesorile aferente, stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală Vâlcea este legal datorată de SC G. ȘI K. SRL.

1) Referitor la TVA suplimentar în sumă de lei stabilit prin Decizia de impunere nr. / 2008 și raportul de inspecție fiscală nr. / 2008, anexă la aceasta.

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează taxa pe valoare adăugată aferentă achizițiilor de mărfuri înregistrate în evidențele contabile și constatate lipsă în gestiune.

În fapt, în urma efectuării inventarierii stocurilor existente în cele trei gestiuni de marfă, realizată de operatorul economic în data de 27.10.2007, au rezultat diferențe în minus, astfel:

- magazin haine și încălțăminte lei
- magazin covoare lei
- bar lei

Total diferență în minus lei

Astfel că, prin raportul de inspecție fiscală nr. / 2008 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. / 2008, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar suma de 370 lei reprezentând taxă pe valoare adăugată inclusă în prețul cu amănuntul și de alimentație publică al mărfurilor lipsă în gestiune ($370 \times 19 : 119$).

SC G. ȘI K. SRL Horezu trebuia să înregistreze în contabilitatea sa taxa pe valoare adăugată în sumă de 370 lei aferentă diferenței în minus constatată la efectuarea inventarierii stocurilor de marfă deținute de operatorul economic.

Consecința fiscală stabilită de echipa de inspecție fiscală a fost diminuarea bazei de impunere și implicit a taxei pe valoare adăugată datorată bugetului de stat de societate.

În drept, art. 126 și art. 128 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, modificate prin art. 1 pct. 87 din Legea 343/ 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, publicată în MO nr. 662 din 01.08.2006, în vigoare de la 01.01.2007.

La art. 126, alin. (1) "Operațiuni impozabile":

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);"

coroborat cu art. 128 care precizează:

"Livrarea de bunuri

[...] (3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca facturile fiscale în cauză au fost procurate cu încălcarea prevederilor art. 6 din HG nr. 831/1997 cu modificările și completările ulterioare și pentru TVA înscrisă în acestea nu s-a acordat drept de deducere, pe considerentul ca este aferentă unor mărfuri aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit. b) din OG nr. 17/2000 privind TVA și de HG nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă, și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, deoarece nu au fost completate toate datele de identificare ale furnizorului, cumpărătorului, precum și expediției astfel :

- pe facturile fiscale în cauză nu este înscris sediul furnizorului (localitate, stradă, nr., județ) și nici al cumpărătorului;

- nu s-au înscris conturile curente ale furnizorului și nici ale cumpărătorului sau băncile la care sunt deschise;

- pe unele din facturile anexate, datele de identificare ale furnizorului înscrise nu sunt lizibile, iar pe altele nu este completat nimic cu privire la datele de identificare ale emitentului și nici ale cumpărătorului;

- majoritatea facturilor nu conțin semnătura furnizorului, iar altele nici a cumpărătorului;

- pe nici o factură nu este înscris la rubrica "Date privind expediția" : numele complet al delegatului, buletinul sau cartea de identitate (seria, nr.), eliberat/ă de....., expedierea s-a făcut în prezența noastră la data de..... ora.....semnăturile....".

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit că facturile fiscale emise de furnizori care nu există sau care nu sunt luați în evidența plătitorilor de TVA, nu puteau fi achiziționate de la imprimeria națională sau alți furnizori autorizați, motiv pentru care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ legal pentru înregistrarea în contabilitate și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, cu consecința fiscală a exercitării nelegale a dreptului de deducere prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal și, implicit, a diminuării obligației de plată către bugetul statului, fiind încălcate prevederile art. 19 și art. 25 din O.U.G. nr. 17/2000 , pct. 10.6 din HGR nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000 privind T.V.A., art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991, art. 6 din HG nr. 831/1997 cu modifi. și completările ulterioare, art. 22 alin. (5) și art. 24 alin. (1) din Legea 345/2002 privind TVA, art. 62 (1) din HGR nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002, art. 145 alin. (3) și (8) și art. 155 (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Faptele constatate intră și sub incidența soluției dată prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 emisă de ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - SECȚIILE UNITE publicată în Monitorul Oficial nr. 732 din 30 octombrie 2007 .

Pentru debitul suplimentar în suma de lei, organele de inspectie fiscală au calculat în conformitate cu prevederile art. 116 la 121 din OG nr. 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală accesorii în sumă totală de lei.

Organele de inspectie fiscală au stabilit astfel pe total perioadă verificată, respectiv 01.09.2002 - 30.09.2007 TVA suplimentar în sumă de lei , dobânzi în sumă de lei, penalități de întârziere în sumă de lei și majorări de întârziere în sumă de" lei" aferente TVA suplimentar.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Totodată, se reține că societatea avea obligația să inventarieze patrimoniul cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării sale și mai ales în momentul în care au apărut indicii că există lipsuri în gestiune și să stabilească rezultatele inventarierii prin compararea datelor constatate faptic cu cele înregistrate scriptic în evidența contabilă.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că mărfurile înregistrate în evidențele contabile reprezintă livrări de bunuri cu plată care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată întrucât acestea au fost înregistrate ca mărfuri intrate în patrimoniul societății, dar **constatate lipsă în gestiunea societății cu ocazia inventarierii efectuate, pentru care conform prevederilor legale societatea datorează taxă pe valoare adăugată.**

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia "aceste bunuri în sumă de 21.090,92 lei nu erau lipsă la momentul controlului, ci figurau ca și bunuri a căror contravaloare urma să fie încasată, de la diverse persoane, prețul acestora nefiind încasat, fiind afectat de termen", aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât conform normelor legale enunțate anterior, **bunurile constatate lipsă cu ocazia inventarierii efectuată de societate, dispusă ca măsură de organele de inspecție fiscală, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată.**

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia a prezentat echipei de inspecție fiscală dovezi în sensul înregistrării acestor bunuri în contabilitate, care însă nu au fost luate în considerare de către echipa de inspecție fiscală, respectiv "*dovezi care atestă vânzarea acestor bunuri cu amănuntul către diverse persoane fizice, operațiuni confirmate prin semnăturile acestora*" nici aceasta nu poate fi reținută de către organele de soluționare a contestației întrucât această modalitate de desfacere cu amănuntul a mărfurilor către persoane fizice fără încasarea contravalorii și eliberarea bonului fiscal prin aparate de marcat electronice fiscalizate contravine dispozițiilor legale.

Deasemenea, organele de soluționare a contestației rețin faptul că susținerile petentei nu au relevanță în speța de față întrucât contestația nu ia în considerare obligația legală pentru o societate comercială de a reflecta în contabilitate **valoarea reală a patrimoniului** format din bunuri materiale, mijloace bănești, creanțe și obligații.

Mai mult, se reține faptul că, listele de inventariere, anexate la raportul de inspecție fiscală, întocmite de societate au fost semnate de comisia de inventariere numită de SC G. ȘI I. SRL prin decizia internă nr. 3, formată din administrator și gestionare, astfel încât **practic în nume propriu probează existența prejudiciului constând în lipsuri în cele trei gestiuni deținute de contestatoare.**

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, precum și dispozițiile legale în vigoare pe perioada verificată, conchidem că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la colectarea taxei pe valoare adăugată în sumă de lei pentru mărfurile constatate lipsă în gestiune, fapt pentru care contestația se va respinge ca **neîntemeiată.**

2) Referitor la accesoriile aferente TVA stabilită suplimentar în sumă de lei, reprezentând majorări de întârziere, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează majorările de întârziere în sumă de lei calculate de echipa de control prin raportul de inspecție fiscală, dar care nu au fost preluate prin decizia de impunere nr. / .2008, titlu de creanță susceptibil a fi contestat.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. din .2008, la Cap. III -Constatări fiscale, pct. D "Taxa pe valoare adăugată", 1.4. pentru suma de lei reprezentând taxă pe valoare adăugată, echipa de control calculează accesoriile până la data de 31.08.2008 în conformitate cu art. 116 la 121 din OG nr. 92/ 2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, constând în majorări de întârziere la plată, în sumă de lei.

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;

b) transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în urma executării silite;

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri.

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: [...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)."

iar la art.8 lit. a) - c) se precizează :

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

La art. 7 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se precizează :

"(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului : la începutul activității; cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării sale; în cazul fuzionării sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege".

Totodată, la pct. 3 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, se precizează :

"În temeiul prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unitățile au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații :

a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;

b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere; [...]"

iar la pct. 36 se precizează :

"Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate".

Din prevederile legale sus precizate se reține că **bunurile constatate lipsă în gestiune sunt considerate livrări de bunuri cu plată și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată**, atâta timp cât societatea nu a făcut dovada că bunurile au fost distruse ca urmare a unor calamități naturale sau au fost mărfuri perisabile.

In aplicarea art. 47, din Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 aprobate de HGR 1050/2004 la pct. 46.1 prevad :

Actele administrative fiscale se modifica sau se desfiinteaza in situatii in care sunt:
a) îndreptarea erorilor materiale [..]"

Fata de cele de mai sus, avind in vedere situatia de fapt si de drept, organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta, urmand ca organele de impunere emitente ale actului administrativ fiscal contestat să procedeze la îndreptarea erorii materiale susmenționate, respectiv preluarea în Decizia de impunere nr. 17/15.08.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală a sumei de lei reprezentând majorări de întârziere calculate în conformitate cu art.116 la 121 din OG nr. 92/ 2003 rep. privind Codul de procedură fiscală prin Raportul de inspectie fiscală nr. din 15.08.2008.

În concluzie, se impune desființarea în parte a Cap. 2.1.1. pct. 2 din decizia de impunere nr. 17/15.08.2008, urmând ca Activitatea de Inspectie Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Jud. Vâlcea să emiă un nou act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor reținute anterior.

Drept urmare, se va face aplicarea dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

"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.

Totodata, avind in vedere dispozițiile pct. 12.6 din Instructiunile de aplicare a Titlului IX din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala aprobate de Ordinul Presedintelui ANAF nr. 519/2005, care stipuleaza ca in situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare, organele de solutionare nu se vor mai pronunta pe fondul cauzei.

3)Referitor la TVA suplimentara în sumă de lei stabilită prin Decizia de impunere nr. 17/15.08.2008 și raportul de inspectie fiscală nr. 17/15.08.2008, anexă la aceasta.

În fapt, în perioada 01.09.2002 - 30.09.2007, SC G și IONUȘ SRL din localitatea Horezu, jud. Vâlcea a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibila în sumă de 4.361 lei, aferenta facturilor fiscale provenite de la diverși furnizori, reprezentând c/val mărfuri achiziționate în perioada verificată.

Organele de inspectie fiscală au procedat la solicitarea de informații cu privire la societățile furnizoare care au emis facturile fiscale în baza cărora societatea verificată și-a dedus TVA, iar în urma confruntărilor datelor de identificare înscrise în facturile în cauză cu cele furnizate pe internet pe site-ul Ministerului Economiei și Finanțelor a rezultat că o parte din societăți fie nu sunt înregistrate în baza de date a MEF, fie aceste societăți nu sunt luate în evidența plătitorilor de taxă pe valoare adăugată.

Totodată, în urma verificării legalității documentelor justificative a rezultat că SC G și IONUȘ SRL și-a exercitat în mod nelegal dreptul de deducere a TVA înscrise în aceste facturi, întrucât facturile fiscale nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit.b) din OG 17/ 2000 privind taxa pe valoare adăugată și de HG nr. 831/ 1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă Anexa 1A formular cod 14-4-10/A și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, deoarece nu au fost completate toate datele de identificare ale furnizorului, cumpărătorului, precum și expediției.

Deasemenea, la punctul 2.4. pentru suma de lei reprezentând taxă pe valoare adăugată echipa de control calculează accesorii în conformitate cu art. 116 la 124 din OG nr. 92/2003 rep. privind Codul de procedura fiscală, în sumă totală de lei, constând în :

- dobanzi pentru întârziere la plată a TVA lei;
- penalități pentru întârziere la plată a TVA lei;
- majorări de întârziere la plata TVA lei.

Totodată, la "Recapitulatia privind obligația de plată taxa pe valoare adăugată", organele de inspecție fiscală consemnează următoarele :

- TVA stabilită suplimentar lei;
 - dobanzi pentru întârziere la plată a TVA lei;
 - penalități pentru întârziere la plată a TVA lei;
 - majorări de întârziere la plata TVA lei (..... lei + lei)
- Total** lei

Prin Decizia de impunere nr. din 2006, echipa de inspecție fiscală stabilește în sarcina SC C ȘI I SRL Horezu, jud. Vâlcea următoarele obligații suplimentare de plată :

- taxă pe valoare adăugată - trimestrial lei;
 - accesorii aferente lei
- Total** lei

Din cele de mai sus rezulta ca față de sumă totală de lei consemnata prin raportul de inspecție fiscală nr. din 2008, reprezentind majorari de intirziere, prin Decizia de impunere nr. din 2008 au fost stabilite obligații în sumă totală de lei, mai puțin cu suma de lei ce eronat nu a fost preluată în conținutul acesteia la rândul 2 "majorări de întârziere".

In drept, pct. 47.1 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal aprobate de HGR 1050/2004 cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza : " Erorile materiale reprezinta greselile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea si sustinerile partilor din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existenta sau inexistenta obligatiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal ."

Asadar, raportat la prevederile legale susmentionate si avind in vedere situatia de fapt se retine ca intrucit omiterea preluarii sumei de lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA suplimentar din Raportul încheiat la data de 2008 susmentionată, in Decizia de impunere nr. din 2008 emisă de organele de impunere din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea nu privește fondul actului administrativ fiscal atacat, constind in suma datorata in contul acestora, respectiv existenta obligatiei de plata a acestora, aceasta reprezinta eroare materială, fiind operabile dispozitiile art.48 coroborate cu dispozitiile art 47 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedura fiscală care mentioneaza :

Art.48 " Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului. Actul administrativ corectat se va comunica contribuabilului, potrivit legii."

Art.47 " Actul administrativ fiscal poate fi modificat sau desfiintat in conditiile prezentului cod "

" 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 fie livrate, și pentru presățile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să fie prestate de o altă persoană impozabilă ;"

Art.145, alin.8 din același act normativ, precizează :

" 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); "

Potrivit prevederilor legale precizate anterior, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxă pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau care urmează să îi fie livrate, precum și pentru serviciile care au fost prestate sau urmează să fie prestate, cu condiția ca documentele justificative în care apar consemnate aceste operațiuni să prezinte toate elementele principale de identificare.

Deasemenea, se reține faptul că orice persoană impozabilă plătitoare de taxă pe valoare adăugată care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere **este obligată să solicite de la furnizori/ prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora.**

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că petenta a înregistrat c/val unor mărfuri achiziționate în baza unor facturi fiscale care nu conțin toate datele cerute de formular, astfel încât acestea să poată fi considerate documente justificative de înregistrare în evidența contabilă .

Mai mult, se reține că SC Gabi și Ionuț SRL în calitate de contribuabil plătitor de taxă pe valoare adăugată nu s-a achitat de obligația de a solicita de la furnizori facturi fiscale legal aprobate pentru bunurile achiziționate și nici întocmirea corectă a acestora cu toate datele prevăzute de formular.

Referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative și înregistrate în evidența contabilă, pct.2.3 și pct.2.4 din Ordinul nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate , armonizate cu directivele europene, precizează :

"2.3 Potrivit prevederilor art. 6 alin. 2 din Legea contabilitii nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, precum și a celorlalte prevederi legale privind întocmirea și utilizarea formularelor comune și a celor cu regim special utilizate în activitatea financiară și contabilă *1), **orice operațiune economică efectuată se consemnează într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

Prin raportul de inspecție fiscală atacat, inspecția fiscală a reținut faptul că facturile în cauză au fost procurate cu încălcarea prevederilor art. 6 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 cu modificările și completările ulterioare.

În drept, pentru perioada verificată, respectiv 01.09.2002 - 30.09.2007, sunt aplicabile următoarele dispoziții legale :

Art. 22 alin. (5) din Legea nr. 345/ 2002 privind taxa pe valoare adăugată, aplicabilă speței în cauză, pentru perioada 01.09.2002 - 01.01.2004 care precizează: "*Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:*

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 către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată; [...]"

La art. 24 alin. (1) lit. a) din același act normativ este stipulat faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente: " cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoare adăugată;"

Art. 62 (1) din H.G.R. nr. 598/ 2002 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr. 345/ 2002 privind taxa pe valoare adăugată, precizează :

"Documentele legale prevăzute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau 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 sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997[...]"

Art. 6 din HG nr. 831/ 1997, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

"Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență."

De asemenea, la art. 29 din Legea nr. 345/ 2002 privind taxa pe valoare adăugată, este prevăzută obligația persoanelor impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere și anume: " persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora[...]"

Începând cu data de 01.01.2004, art.145, alin.3, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

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."

În acest context legal și ținând cont de faptul că facturile în cauză sunt emise de societăți care fie nu figurează în baza de date a MEF, fie nu sunt luați în evidența plătitorilor de TVA, se reține ca în mod corect organele de inspectie fiscala au apreciat că aceste facturi nu reprezintă documente justificative de înregistrare în contabilitate și pe cale de consecință în mod corect au constatat exercitarea nelegală a dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată înscrisă în aceste facturi.

Ca principiu general, se reține că taxa pe valoarea adăugată este rezultatul aplicării, la nivelul fiecărui stadiu al producției sau comercializării, la valoarea adăugată, adică la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adăugată se face de așa manieră încât la sfârșitul ciclului industrial și/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscală totală care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra prețului de vânzare suportate de consumator.

Cu alte cuvinte, pentru a se facilita calculul și colectarea, cota TVA se aplică la prețul de vânzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de producție sau comercializare, dar și pentru a se evita efectul cumulativ al impozitării în cascadă, trebuie dedusă din TVA încasată (colectată) de la clienți, TVA plătită furnizorilor, pentru cumpărările de bunuri sau servicii.

Astfel, atunci când o societate facturează TVA clientului său, ea acționează în contul statului, căruia va trebui să-i plătească diferența între TVA colectată de la clienți și TVA plătită furnizorilor săi care, la rândul lor, au procedat la colectarea și vărsarea (virarea) TVA la bugetul statului.

Din cele de mai sus se reține că TVA se bazează pe principiul sau mecanismul deductibilității pentru aplicarea căruia fiecare subiect calculează taxa asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate și deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț.

Or, în raport de situația de fapt prezentată anterior, furnizorii societății G și SRL nu există, nu au fost înregistrați în evidența plătitorilor de taxă pe valoare adăugată și deci nu au depus declarații și deconturi de TVA la organele fiscale teritoriale și în consecință nu se poate porni de la premiza că acestea au colectat TVA și și-au achitat obligația la bugetul general consolidat al statului, astfel încât potrivit principiului general descris mai sus petenta să aibă dreptul să își deducă TVA aferentă.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, se reține că organele de control în mod legal au constatat exercitarea nelegală a dreptului de deducere a TVA înscrisă în aceste facturi în sumă de lei, susținerile petentei apărând ca neântemeiate și pentru acest capăt de cerere .

Documentele justificative sunt documentele primare care probează legal o operațiune.

2.4. Documentele justificative cuprind, cel puțin, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentului;
- b) denumirea și sediul persoanei juridice care întocmește documentul ;
- c) numărul și data întocmirii acestuia ;
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economice (când este cazul);
- e) conținutul operațiunii economice și, dacă este cazul, temeiul legal al efectuării acesteia;
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Având în vedere aceste prevederi legale și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că facturile în cauză nu au toate datele cerute de formular, respectiv datele de **identificare ale furnizorului, ale cumpărătorului, precum și date despre expediția mărfurilor în cauză, astfel :**

- pe facturile fiscale în cauză nu este înscris sediul furnizorului (localitate, stradă, nr., județ) și nici al cumpărătorului;
- nu s-au înscris conturile curente ale furnizorului și nici ale cumpărătorului sau băncile la care sunt deschise;
- pe unele din facturile anexate, datele de identificare ale furnizorului înscrise nu sunt lizibile, iar pe altele nu este completat nimic cu privire la datele de identificare ale emitentului și nici ale cumpărătorului;
- majoritatea facturilor nu conțin semnătura furnizorului, iar altele nici a cumpărătorului;
- pe nici o factură nu este înscris la rubrica "Date privind expediția" : numele complet al delegatului, buletinul sau cartea de identitate (seria, nr.), eliberat/ă de....., expedierea s-a făcut în prezența noastră la data de..... ora.....semnăturile.....".

Față de cele de mai sus, în vederea verificării legalității documentelor justificative, respectiv a facturilor fiscale înregistrate în contabilitate, în care sunt înscrise mărfurile achiziționate de petentă în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat la confruntarea datelor de identificare ale societăților emitente cu cele furnizate pe internet pe site-ul Ministerului Economiei și Finanțelor , rezultând următoarele:

- a) parte din furnizori nu există în baza de date a Ministerului Economiei și Finanțelor;
- b) parte din furnizori nu sunt luați în evidența plătitorilor de taxă pe valoare adăugată.

Deasemenea, referitor la TVA dedusă de petentă, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoanele impozabile trebuie să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată **cu factură fiscală**, pentru bunurile 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, factură ce trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8) .

Art.155,alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează :

" 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;

4) Referitor la accesoriile în sumă de lei aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor reținute anterior, debitul rămas de plată în sumă de lei în sarcina petentei, care le-a generat este corect stabilit.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală, organele de control au calculat în sarcina petentei accesorii în sumă totală de lei, din care: dobânzi pentru întârziere la plată în sumă de lei, penalități pentru întârziere la plată în sumă de lei și majorări de întârziere la plată în sumă de lei.

Având în vedere faptul că majorările și penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", iar în sarcina petentei debitul reprezentând taxă pe valoare adăugată, a fost reținut ca fiind datorat, pe cale de consecință se reține că și accesoriile stabilite constând în dobânzi pentru întârziere la plată în sumă de lei, penalități pentru întârziere la plată în sumă de lei și majorări de întârziere la plată în sumă de lei, sunt datorate de aceasta, susținerile petentei pentru acest capăt de cerere apărând deasemenea ca neîntemeiate.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211, art.216 alin.1 și 3 și art. 217 alin. (1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se:

DECIDE:

Art.1 Respingerea contestației formulată de SC G și I SRL Horezu ca neîntemeiată pentru suma de lei din care: lei taxă pe valoarea adăugată și lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Art.2 Desființarea în parte a Cap. 2.1.1. pct. 2 "majorări de întârziere" din decizia de impunere nr. 5.2008 emisă pentru SC G și I SRL Horezu și îndreptarea erorii materiale de nepreluare a sumei de lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA stabilit suplimentar din Raportul de inspecție fiscală înr. 5.2008, potrivit considerentelor reținute în cuprinsul soluției astfel pronunțate.

Art. 3 Respingerea contestației formulate de SC G și I SRL Horezu, ca lipsită de interes privitor la Decizia de impunere nr. 5.2008.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,