



## MINISTERUL FINANTELOR

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală**  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice - Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestatii 2



Directia Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B  
300081, Timișoara  
Tel : +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332  
e-mail : [info.adm@dgfptm.ro](mailto:info.adm@dgfptm.ro)

### **D E C I Z I E nr. 1733/270/28.06.2016**

privind modul de soluționare a contestației depusa de Societatea X inregistrata la  
D.G.F.P a jud.Hunedoara sub  
nr. ... si la D.G.R.F.P Timisoara sub nr....

Direcția generala regionala a finanțelor publice Timișoara a fost sesizata de A.J.F.P Hunedoara - Inspectia Fiscala asupra contestației formulată de Societatea X, cu sediul în Hunedoara, ... județul Hunedoara, inmatriculata la ORC Hunedoara sub nr.J20/..., CUI RO ... reprezentata prin administrator special ..., avand ca administrator judiciar pe ... SPRL, CIF ..., cu sediul in Timisoara, ... jud.Timis , impotriva:

1. Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală partiala nr. ..., care vizează suma de 2.508.153 lei, reprezentand :

TVA... lei

Dobanzi/majorari de intarziere..... lei

Penalitati de intarziere..... lei

2. Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr....

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, fiind inregistrata la fosta DGFP Hunedoara sub nr...., fata de data comunicarii actelor administrativ-fiscale contestate, respectiv ..., potrivit copiei dupa confirmarea de primire atasata la dosar.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art. 209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.R.F.P Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestatii 2 este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Prin contestația formulată, Societatea X sustine urmatoarele:**

Prin Raportul de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala arata ca petenta, in data de ..., a incheiat cu A SRL Oradea contractul de vanzare-cumparare nr.1000/3089, prin care vanzatoarea A SRL vinde petentei bunuri mobile ( rulmenti)

in valoare de ... lei, la care se adauga TVA. Se retine ca acest contract are si o anexa in care sunt detaliate produsele cumparate si faptul ca ambele documente au fost semnate de ambele parti.

De asemenea, organul de control subliniaza ca in data de 07.12.2009, cele doua parti contractante au incheiat un proces verbal de predare-primire a bunurilor, iar la data de 10.12.2009 A SRL Oradea emite catre petenta facturi in valoare de ... lei plus TVA, in suma ... lei.

In continuare, organul de control arata ca, prin contractul de vanzare cumparare nr. ..., incheiat intre X. S.A Hunedoara si B SRL, Oradea, petenta a vandut bunuri mobile (rulmenti) in valoare de ... lei fara TVA, iar in anexa la contract sunt specificate in detaliu toate produsele, intrucat societatea B SRL se afla in insolventa, aplicandu-se art. 160 alin.(2) lit.b din Codul fiscal referitor la taxarea invesa.

In baza contractului au fost emise facturi, care sunt insotite de avize de insotire a marfii, care cuprind bunurile in specificatiile si cantitatile facturate, valoare totala a bunurilor facturate de catre petenta fiind de ... lei fara TVA. Se mentioneaza ca bunurile (rulmentii) achizitionate de catre X S.A. de la A SRL, se regasesc in specificatiile si cantitatile vandute catre B SRL Oradea.

In continuare organul de control prezinta o situatie a contractelor de cesiune de creanta ce vizeaza decontarea tranzactiilor efectuate intre subscrisa si celelalte parti contractante si retine ca toate tranzactiile prezentate au fost inregistrate in evidenta contabila a subscrisei, fiind cuprinse in jurnalele de vanzari si respectiv in jurnalele de cumparari, iar taxa pe valoarea adaugata, dedusa la luna decembrie 2009 pentru achizitiile de la A SRL Oradea, in suma de ... lei, a fost cuprinsa in balanta de verificare si declarata in decontul de taxa pe valoarea adaugata, aferent perioadei de raportare, luna decembrie 2009.

Fata de aceste constatari, organele de inspectie mai consemneaza urmatoarele:

- la facturile emise de A SRL Oradea nu este precizat mijlocul de transport utilizat, pentru a putea fi identificata si verificata data reala a efectuarii transportului, insa in timpul controlului nu a fost solicitata o copie de pe foile de transport;

- pe facturi nu este precizata data expedierii produselor in cauza si documentele nu prezinta niciun fel de semnatura. Cu privire la acest aspect, petenta sustine ca, la data intocmirii facturii fiscale nu se cunostea exact data cand mijlocul de transport este disponibil pentru a ridica marfa cumparata, urmand ca avizele de insotire a marfii si foile de parcurs sa fie intocmite la data ridicarii marfii;

- in ce priveste numele delegatului, faptul ca este aplicata o stampila cu numele ..., nu are relevata si nici nu contravine vreunei norme juridice faptul ca numele delegatului este aplicat printr-o stampila;

- notele de receptie si constatare de diferente care au stat la baza inregistrarii in gestiunea societatii intocmite de unitatea ..., santierul ..., nu au precizate comisia de receptie si nu cuprind niciun fel de semnatura;

- nu s-au putut prezenta fisele de magazie pentru sortimentele de marfuri aprovizionate precum si registrele de poarta pentru identificarea mijloacelor de

transport, delegatii sau alte documente justificative care sa probeze efectiv tranzactia in cauza.

Raportat la aceste constatari petenta arata ca datorita faptului ca marfa a fost ridicata din depozitul societatii vanzatoare si a fost depozitata in depozitul societatii care a cumparat de la subscrisa aceasta marfa, nu era necesara constituirea unei comisii de receptie si nici prezenta unui gestionar al subscrisei la depozitul vanzatoarei in momentul predarii marfii.

Faptul ca nu exista fisa de magazie, se datoreaza situatiei ca niciodata aceasta marfa nu a ajuns fizic in depozitul din Hunedoara, deoarece aceasta marfa a fost ridicata de catre societatea B SRL.

In baza procesului verbal de predare-primire, incheiat la data de ... intre A SRL, in calitate de vanzator si X S.A., in calitate de comparator, cele doua parti au convenit ca produsele cumparate de petenta sa ramana in custodia vanzatorului, chiar daca documentul la care face referire dintr-o eroare este intitulat "Proces verbal de predare-primire". In fapt, acest document certifica predarea in custodie a rulmentilor cumparati de subscrisa de la A SRL.

De asemenea, se apreciaza ca nefondate sustinerile organului de control cu privire la faptul ca in mod gresit X SA nu a precizat pe facturile si avizele de insotire a marfii emise catre B SRL date privind expeditia, intrucat organul de control s-a limitat doar sa verifice daca petenta a revandut marfa cumparata de A Oradea, inasa nu a verificat daca subscrisa sau altcineva a ridicat aceasta marfa. Cu privire la aceste aspecte se precizeaza ca avizele de insotire a marfii au fost intocmite la data la care s-a ridicat marfa de catre comparatorul B SRL direct din depozitele vanzatoarei A SRL si s-a omis trecerea datei de expeditie, intrucat data era trecuta pe foaia de transport.

In ceea ce priveste informatiile comunicate de catre D.G.F.P Bihor, potrivit carora in anul 2011 societatea nu functioneaza la sediul social si ca a fost declarata inactiva, sunt irelevante in speta , intrucat dupa cum rezulta din informatiile obtinute de pe site-ul M.F.P., respectiv din indicatorii financiari ai anului 2009, se constata faptul ca societatea A SRL a realizat o cifra de afaceri de ... lei, ceea ce demonstreaza ca in anul 2009, contrar informatiilor transmise prin controlul incrucisat, aceasta societate exista. Se depune in sustinere situatia financiara la care se face referire.

Organul de control retine de asemenea ca, in ce priveste pe SC B SRL, a solicitat control incrucisat, inasa potrivit adresei nr.... D.G.F.P Bihor a comunicat ca aceasta societate a fost radiata din data ..., desi acesta trebuia sa obtina informatii cu privire la desfasurarea activitatii acestei societati in anul 2009 cand societatea a avut o cifra de afaceri de ... lei si ca in ..., prin sentinta nr.... pronuntata in dosarul Tribunalului Bihor nr.... s-a inchis procedura insolventei fata de se B SRL, constatand ca s-au achitat toate creantele declarate in cadrul acestei proceduri. Se depune in sustinere extras de pe site-ul M.F.P cu privire la indicatorii financiari, conform bilantului depus pe anul 2009 de B SRL.

Cu privire la constatările organului de control, legate de modalitatea de plata, se arata faptul ca plata obligatiilor contractuale se poate face prin orice metoda, legea nu obliga ca plata pretului sa se faca prin banca. De asemenea, nu are relevanta daca

petenta are o datorie fata de .... sau o alta societatea comerciala. Faptul ca achitarea obligatiilor contractuale s-a facut in alt mod decat cel precizat in contracte acest aspect este irelevant din punct de vedere fiscal si in mod gresit organul de control a subliniat o neconcordanta cu privire la acest aspect.

Petenta mai arata ca, organul de control, in baza art.11 alin.1 din Codul fiscal, apreciaza ca operatiunile comerciale derulate cu societatile prezentate mai sus nu sunt reale, ele fiind efectuate in scopul diminuarii obligatiilor fiscale de plata privind TVA pe luna decembrie 2009 si ianuarie 2010, apreciere eronata intrucat petenta a realizat operatiuni taxabile si a obtinut un profit de ... lei.

Petenta sustine ca operatiunile comerciale au fost reale, fapt pentru care, in baza motivelor si probelor anexate prezentei, solicita admiterea contestatiei .

Neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată in sumă de ... lei aferentă achizițiilor bunurilor in valoare totală de ... lei de la A SRL Oradea s-a făcut, așa cum rezultă din cele retinute de catre organele de control, prin invocarea modului de achitare a bunurilor, atât ca beneficiar cât și ca furnizor către B SRL precum și a constatărilor privind modul de funcționare a furnizorului și beneficiarului, după o perioadă de 2 ani de la data derulării tranzacțiilor.

De drept, potrivit regulii generale, stabilite prin art. 145 alin. 1 - 2 din Codul Fiscal, dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată ia naștere in momentul când taxa devine exigibilă.

Pe cale de consecință, din regula prezentată anterior și respectând condițiile impuse de Codul fiscal, rezultă faptul că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este un drept ce poate fi exercitat imediat pentru intreaga perioadă de referință, nefiind relevant momentul efectuării propriu-zise a plății prețului către furnizor.

În fapt, petenta s-a conformat procedurii fiscale stabilite de art. 64 - 65 din Codul de Procedură Fiscală, in sensul că a dovedit realitatea tranzacțiilor precum și scopul economic al acestora din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a achizițiilor in valoare de ... lei și deducerilor de ... lei, prin prezentarea facturilor aferente actelor și faptelor care au stat la baza declarațiilor privind T.V.A.

Facturile in cauză conțin codul de inregistrare in scopuri de T.V.A. atribuit de autoritățile fiscale române competente, constatarea organelor de inspecție reducându-se la enunțuri neacoperite de mijloace de probă.

Rezultă că, toate afirmațiile din Decizia de impunere nr. ... si Raportul de inspectie fiscala nr. ... nu au acoperire in normele Codului de Procedură Fiscală (art. 57, 64, 65) fiind făcute in contradicție și cu prevederile normelor instaurate de Curtea Europeană de Justiție care legiferează următoarele:

- măsura organelor fiscale trebuie să fie certă, neechivocă, iar aplicarea ei trebuie să fie previzibilă pentru cei cărora li se adresează.

-dreptul fiscal nu poate influența in mod direct decizia de gestiune, principiul libertății de gestiune sau al non-imixtiunii in gestiune interzice administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale intreprinderii.

Societatea a indeplinit condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a sumei de ... lei, respectiv:

- achizițiile in valoare de ... lei au fost destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile;
- au fost respectate prevederile art. 155 alin. 5 din Codul Fiscal, ceea ce califică exercitarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată in sumă de ... lei ca respectând prevederile art. 145 - 146 din Codul Fiscal.

Față de motivele de fapt și de drept prezentate, se solicita admiterea contestatiei si anularea sau modificarea in parte a actelor contestate, in ceea ce priveste suma de ... lei TVA, plus accesoriile aferente (... lei dobanzi/majorari de intarziere si ... lei penalitati de intarziere).

**II.** Prin Decizia de impunere nr. ... emisa de AJFP Hunedoara-Inspectia Fiscala, s-a stabilit suplimentar TVA in suma de ... lei, pentru care au fost calculat accesorii in suma totala de ..., consemnandu-se urmatoarele:

Inspectia fiscala a avut ca obiective :

A.Verificarea ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala pentru taxa pe valoare adaugata – lunar, in perioada ...;

B.Verificarea modului de organizare si conducere a evidentei fiscale si contabile.

S-au constatat urmatoarele:

In data de ... se incheie intre societatile S.C. A S.R.L. Oradea si SC X S.A Hunedoara, contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care S.C. A S.R.L. Oradea, in calitate de vanzator, vinde catre SC X S.A Hunedoara, in calitate de cumparator, bunuri mobile ( rulmenti ) in valoare de ... lei, la care se adauga TVA .

In ceea ce priveste plata pretului, in acest document este stipulat un termen de 90 zile de la data emiterii facturii, decontarea urmand a se face ,, prin orice modalitate de plata ,( alin.V pct. 5.3 din contract ) .

Anexa la contractul de vanzare-cumparare prezentat mai sus cuprinde denumirea detailata a fiecarui produs, cantitatea, pretul unitar si valoarea fara TVA a bunurilor mobile care fac obiectul tranzactiei. Ambele documente sunt semnate atat de catre vanzator, cat si de catre cumparator .

In data de 07.12.2009 se incheie intre cele doua societati Procesul Verbal de predare - primire prin care reprezentantii celor doua societati consimt prin semnatura predarea –primirea bunurilor mobile ( rulmenti ) care fac obiectul tranzactiei .

In data de 10.12.2009 , SC A S.R.L. Oradea emite catre SC X S.A Hunedoara urmatoarele documente :

- Factura nr. ... in valoare de ... lei si TVA in suma de ... lei
- Factura nr. ... in valoare de ... lei si TVA in suma de ...lei
- Factura nr. ... in valoare de ... lei si TVA in suma de ... lei
- Factura nr. ... in valoare de ... lei si TVA in suma de ... lei
- Factura nr. ... in valoare de ... lei si TVA in suma de ... lei

Valoarea totala facturata de catre SC A S.R.L. Oradea catre SC X S.A Hunedoara cuprinde o baza de ... lei plus TVA in suma de ... lei , valoare totala = ... lei

Ulterior cumpararii bunurilor mobile de la SC A S.R.L. Oradea ,SC X S.A Hunedoara incheie contractul de vanzare-cumparare nr. ... cu societatea B SRL ( societate in insolventa ) cu sediul in ...Judetul Bihor , inregistrata la ORC Bihor sub nr. ... .

Prin acest contract , SC X S.A Hunedoara in calitate de vanzator , se obliga sa vanda catre SC B SRL( societate in insolventa) „ bunuri mobile ( rulmenti )” in valoare de ... lei fara TVA, iar factura va cuprinde mentiunea „Taxare inversa” in conformitate cu prevederile art.160 alin.2 lit.b)din Codul Fiscal - insolventa .

In ceea ce priveste plata pretului, in acest document este stipulat un termen de 60 zile de la data emiterii facturii , decontarea urmand a se face „ prin orice modalitate de plata ,( alin.IV, pct. 4.3 din contract ) .

Anexa la contractul de vanzare cumparare prezentat mai sus cuprinde denumirea detailata a fiecarui produs , cantitatea , pretul unitar si valoarea fara TVA a bunurilor mobile care fac obiectul tranzactiei . Ambele documente sunt semnate atat de catre vanzator, cat si de catre cumparator.

Ulterior incheierii contractului de vanzare cumparare intre aceste societati , SC X S.A Hunedoara emite catre SC B SRL( societate in insolventa) urmatoarele documente :

- Factura nr. ... in valoare de ... lei si TVA 0
- Factura nr. ... in valoare de ... lei si TVA 0
- Factura nr. ... in valoare de ... lei si TVA 0

Facturile mentionate mai sus sunt insotite de 7 avize de insotire a marfii, care cuprind bunurile in specificatiile si cantitatile facturate.

Valoarea totala a bunurilor mobile facturate de catre SC X S.A Hunedoara catre SC B SRL( societate in insolventa) este in suma totala de ... lei fara TVA .

Atat facturile, cat si avizele intocmite intre SC X. S.A Hunedoara si SC B SRL (societate in insolventa) ,poarta semnaturile si stampilele partilor implicate .

Bunurile mobile ( rulmenti ) achizitionate de catre SC X S.A Hunedoara de la SC A S.R.L. Oradea se regasesc in specificatiile si cantitatile vandute catre SC B SRL Oradea ( societate in insolventa) .

In ceea ce priveste decontarea bunurilor mobile care au facut obiectul tranzactiilor mentionate mai sus intre aceste societati:

1.In data de ... se incheie la Timisoara Contractul de Cesiune de Creanta ( inregistrat la SC X.A. Hunedoara sub nr. ... ) intre :

- SC X. S.A Hunedoara ,in calitate de CEDENT;
- SC A S.R.L. Oradea ,in calitate de CESIONAR ;
- SC B SRL Oradea ( societate in insolventa) , in calitate de DEBITOR CEDAT .

Conform punctului II din acest contract ,obiectul contractului il constituie cesionarea de catre cedentul SC X S.A Hunedoara si preluarea de catre cesionarul SC A S.R.L. Oradea a creantei fata de debitorul cedat SC B SRL Oradea in suma totala de ... lei .

2. In data de 15.06.2010 se incheie la Timisoara contractul de cesiune de creanta intre :

- SC A S.R.L. Oradea , in calitate de CEDENT ;
- S.C. C S.A. in calitate de CESIONAR ;
- SC X S.A Hunedoara in calitate de DEBITOR CEDAT .

Conform punctului II din acest Contract , obiectul Contractului il constituie cesionarea de catre cedentul SC A S.R.L. Oradea si preluarea de catre cesionarul S.C. C a creantei fata de debitorul cedat SC X S.A Hunedoara in suma totala de ... lei .

3. In data de 24.08.2010 se incheie la Timisoara contractul de cesiune de creanta intre :

- SC X.A Hunedoara , in calitate de CEDENT ;
- SC A S.R.L. Oradea, in calitate de CESIONAR ;
- SC B SRL Oradea ( societate in insolventa), in calitate de DEBITOR CEDAT .

Conform punctului II din acest Contract , obiectul contractului il constituie cesionarea de catre cedentul SC X S.A Hunedoara...si preluarea de catre cesionarul SC A S.R.L. Oradea a creantei fata de debitorul cedat SC B SRL Oradea in suma totala de ... lei .

Valoarea totala a contractelor de cesiune de creanta care vizeaza decontarea tranzactiilor efectuate intre SC IX S.A Hunedoara si SC A S.R.L. Oradea este in suma de ... lei . Conform Actului additional la contractul de vanzare cumparare din 07.12.2009 incheiat intre S.C. A S.R.L. Oradea in calitate de vanzator si SC X S.A Hunedoara in calitate de cumparator, se stipuleaza ca : „ Plata TVA aferent pretului contractului se va efectua prin virament bancar ... „

Valoarea totala a contractelor de cesiune de creanta care vizeaza decontarea tranzactiilor efectuate intre SC X. S.A Hunedoara, si SC B SRL Oradea ( societate in insolventa) este in suma de ... lei.

Tranzactiile prezentate mai sus au fost inregistrate in evidenta contabila a SC X S.A Hunedoara , fiind cuprinse in jurnalele de vanzari,( livrarile catre SC B SRL Oradea societate in insolventa), la luna decembrie 2009 si respectiv jurnalele de cumparari la luna decembrie 2009( achizitiile de la S.C. A S.R.L. Oradea ) .Taxa pe valoarea adaugata dedusa la luna decembrie 2009 pentru achizitiile de la SC A S.R.L. Oradea , a fost cuprinsa in balata de verificare si declarata in decontul de taxa pe valoare adaugata aferent perioadei de raportare luna decembrie 2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

-la facturile emise de SC A SRL Oradea nu este precizat mijlocul de transport utilizat pentru a putea fi identificat si verifica data reala a efectuarii transportului, nu este precizata data expedierii produselor in cauza si documentele nu prezinta nici un fel de semnatura;

-in ce priveste numele delegatului este aplicata o ștampila cu numele lui ...

-notele de receptie si constatare de diferente care au stat la baza inregistrarii in gestiunea societatii intocmite de unitatea ...,santierul ..., nu au precizate comisia de receptie si nici un fel de semnatura;

-societatea nu a putut prezenta fise de magazie pentru sortimentele de marfuri aprovizionate, registre de poarta pentru identificarea mijloacelor de transport, delegatii sau alte documente justificative care sa probeze efectiv tranzactia in cauza;

Pentru clarificarea starii de fapt fiscale :

-d-na ..., gestionar la unitatea ..., a precizat ca nu a receptionat marfurile la care se face referire in notele de receptie prezentate organelor de control;

-d-l ... , sef serv. aprovizionare in perioada cand au avut loc aceste tranzactii, a precizat ca nu are cunostinta de efectuarea tranzactiilor in cauza;

-in ce priveste documentele emise de SC X SA –Hunedoara catre cumparatorul SC B SRL Oradea,( facturi fiscale si avizele de insotire a marfii) acestea nu au nimic precizat la „date privind expeditia „,

In vederea verificarii realitatii si legalitatii facturilor de achizitie de rulmenti emise de SC A SRL in valoare totala de ... lei,cu TVA aferenta in suma de ... lei s-a solicitat la DGFP –BIHOR efectuarea unui control incrucisat la acest furnizor, cat si la clientul SC B SRL .

DGFP BIHOR comunica faptul ca SC A SRL nu functioneaza la sediul social ,s-a facut sesizare la organul de politie, s-a propus includerea societatii pe lista contribuabililor inactivi ,organele de control nu au putut intra in posesia nici unui document financiar –contabil al societatii.

SC B SRL este radiata incepand cu data de ....

In ce priveste modul de decontare a acestor tranzactii comerciale efectuate de societatea verificata cu SC A SRL ,SC B SRL si SC C SA ,acestea nu au avut loc prin decontari bancare si nici in numerar, ci prin cesiune de creante(cedari reciproce de creante si debite),creantele si datoriile reciproce fiind „rotite” intre societatiile implicate in tranzactiile comerciale precizate mai sus,acestea nefiind efectiv platite si incasate niciodata.

De asemenea, desi in actul additional la contractul de vanzare cumparare din 07.12.2009 incheiat intre SC A SRL in calitate de vanzator si SC XSA Hunedoara in calitate de cumparator. la art 2 se precizeaza „*Plata TVA aferenta pretului contractului se va efectua numai prin virament bancar ,restul pretului contractului urmand a fi achitat prin orice modalitate de plata*”,aceasta hotarare a partilor implicate in tranzactie nu a fost indeplinita niciodata ,nefiind efectuata nici un fel de plata prin virament bancar pentru plata TVA aferenta pretului contractului.

In drept: art 11(1); art.145 alin.(1) si (2) pct.a) ,art 155alin.(5) si 160 alin.(2) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal .

Ca urmare a efectuarii inspectiei fiscale s-a determinat TVA suplimentara in suma de ... lei, prin excluderea TVA dedusa aferenta achizitiilor efectuate de la SC A SRL care nu au fost reale si destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile

Pentru... .., in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art.119 - 121 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, avand in vedere perioadele cand unitatea a inregistrat in evidenta contabila TVA de recuperat, in timpul inspectiei fiscale au fost calculate de catre organele de inspectie fiscala accesorii fiscale in suma totala de ...lei, din care :



- ... lei : dobanzi/majorari de intirziere pana la 05.07.2012
- ... lei : penalitati de intirziere 15 % .

**III.** Luand in considerare argumentele invocate de contestatoare in sustinerea cauzei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare se retin urmatoarele:

Societatea X are sediul în Hunedoara, str. ... . județul Hunedoara, inmatriculata la ORC Hunedoara sub nr.J20/..., CUI RO ..., reprezentata prin administrator special dl...., avand ca administrator judiciar pe ... SPRL, CIF ..., cu sediul in Timisoara, ....Timis si in prezenta procedura de Cabinet Avocat ..., potrivit imputernicirii avocatale nr...., anexata in original la dosarul cauzei.

Prin Decizia nr.... a D.G.F.P Hunedoara s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei formulata de SC X SA Hunedoara pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala.

Prin Ordonanta Parchetului de pe langa Tribunalul Hunedoara din data de ... data in Dosar nr.... s-a dispus:

*„1. Clasarea urmaririi penale privind pe suspectul ... pentru savarsirea infractiunilor de evaziune fiscala, prev.de art.8 si art.9 alin.1 lit.c) din Legea 241/2005.*

*2. Disjungerea si declinarea competentei de solutionare a cauzei in favoarea Parchetului de pe langa Tribunalul Bihor pentru infractiunea de evaziune fiscala, prev.de art.9 alin.1 lit.b) din Legea 241/2005, constand in neinregistrarea in contabilitatea SC A SRL Oradea si SC B SRL Oradea a relatiilor comerciale pe care le-au avut cu SC X SA Hunedoara”.*

Impotriva solutiei de clasare AJFP Hunedoara a formulat plangere, care a fost respinsa prin Ordonanta nr.... a Prim-Procurorului de pe langa Tribunalul Hunedoara.

Prin Incheierea penala nr.... a Tribunalului Hunedoara-Sectia penala, a fost respinsa plangerea AJFP Hunedoara impotriva Ordonantei nr.... a Prim-Procurorului de pe langa Tribunalul Hunedoara, astfel ca solutia de clasare data prin Ordonanta Parchetului de pe langa Tribunalul Hunedoara din data de ... a ramas definitiva.

Prin adresa inaintata de petenta si inregistrata la A.J.F.P Hunedoara sub nr.... si la D.G.R.F.P Timisoara sub nr...., avizata si semnata de administratorul judiciar ... SPRL, se solicita reluarea procedurii administrative privind solutionarea contestatiei formulata de SC XSA Hunedoara .

Constatand ca motivul care a determinat suspendarea solutionarii contestatiei pronuntata prin Decizia nr.... a D.G.F.P Hunedoara, a incetat, D.G.R.F.P Timisoara este investita sa reia procedura de solutionare.

**III.1.** *In ceea ce priveste capatul de cerere privind contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere ..., cauza supusa solutionarii o reprezinta daca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare de natura TVA.*

**In fapt,** in urma efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală

au constatat ca, in data de 07.12.2009 se incheie intre societatile S.C. A S.R.L. Oradea si SC X.A Hunedoara, contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care S.C. A S.R.L. Oradea, in calitate de vanzator, vinde catre SC X S.A Hunedoara, in calitate de cumparator, bunuri mobile ( rulmenti ) in valoare de ... lei, la care se adauga TVA in suma de ... lei.

Ulterior, SC X S.A Hunedoara incheie contractul de vanzare-cumparare nr. ... cu societatea B SRL (societate in insolventa) cu sediul in Oradea prin care petenta, in calitate de vanzator , se obliga sa vanda catre SC B SRL( societate in insolventa ) ,, bunuri mobile ( rulmenti )” in valoare de ... lei, fara TVA, in conformitate cu prevederile art.160 alin.2 lit.b)din Codul Fiscal.

Bunurile mobile ( rulmenti ) achizitionate de catre SC X. S.A Hunedoara de la SC A S.R.L. Oradea se regasesc in specificatiile si cantitatile vandute catre SC B SRL Oradea (societate in insolventa) .

In ceea ce priveste decontarea bunurilor mobile care au facut obiectul tranzactiilor mentionate mai sus intre aceste societati, aceasta s-a efectuat prin incheierea a 3 contracte de cesiune create intre S.C X S.A, S.C A S.R.L. , S.C B SRL si SC C Timisoara, creantele si datoriile reciproce nefiind efectiv platite si incasate niciodata.

In vederea verificarii realitatii si legalitatii facturilor de achizitie de rulmenti emise de SC A SRL in valoare totala de ... lei,cu TVA aferenta in suma de ... lei s-a solicitat la DGFP BIHOR efectuarea unui control incrucisat atat la acest furnizor, cat si la clientul SC B SRL, raspunsul organelor fiscale inregistrat la DGFP Bihor sub nr. ... fiind ca SC A SRL nu functioneaza la sediul social ,s-a facut sesizare la organul de politie, s-a propus includerea societatii pe lista contribuabililor inactivi ,organele de control nu au putut intra in posesia nici unui document financiar –contabil al societatii, iar SC B SRL este radiata incepand cu data de 07.07.2011.

Intrucat organele de inspectie fiscala au considerat aceste tranzactii ca fiind neconforme cu prevederile legale, s-a determinat TVA suplimentara in suma de ... lei, prin excluderea TVA dedusa aferenta achizitiilor efectuate de la SC A SRL care nu au fost reale si destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Prin contestatie petenta sustine ca pentru tranzactiile cu SC A SRL si SC B SRL au fost emise facturi, care sunt insotite de avize de insotire a marfii, care cuprind bunurile in specificatiile si cantitatile facturate, valoare totala a bunurilor facturate catre client fiind de ... lei fara TVA.De asemenea, toate tranzactiile prezentate au fost inregistrate in evidenta contabila a petentei, fiind cuprinse in jurnalele de vanzari si respectiv in jurnalele de cumparari, iar taxa pe valoarea adaugata, dedusa la luna decembrie 2009 pentru achizitiile de la A SRL Oradea, in suma de ... lei, a fost cuprinsa in balanta de verificare si declarata in decontul de taxa pe valoarea adaugata, aferent perioadei de raportare, luna decembrie 2009.

De asemenea, se apreciaza ca nefondate sustinerile organului de control cu privire la faptul ca in mod gresit X SA nu a precizat pe facturile si avizele de insotire a marfii emise catre B SRL date privind expeditia, intrucat avizele de insotire a marfii au fost intocmite la data la care s-a ridicat marfa de catre cumparatorul B SRL direct

din depozitele vanzatoarei A SRL si s-a omis trecerea datei de expeditie, intrucat data era trecuta pe foaia de transport. Faptul ca nu exista fisa de magazie, se datoreaza situatiei ca niciodata aceasta marfa nu a ajuns fizic in depozitul din Hunedoara, deoarece aceasta marfa a fost ridicata de catre societatea B SRL.

Petenta mai arata ca operatiunile comerciale derulate cu societatile prezentate sunt reale ,intrucat a realizat operatiuni taxabile si a obtinut un profit de ... lei.

Din analiza dosarului contestatiei organul de solutionare retine urmatoarele:

1.In luna decembrie 2009, SC X SA Hunedoara a incheiat cu S.C. A S.R.L. Oradea un contract de vanzare-cumparare prin care petenta cumpara bunuri mobile ( rulmenti ) in valoare de ... lei, la care se adauga TVA in suma de ... lei, pe care petenta a inregistrat-o in contabilitate si declarat-o prin declaratii fiscale.In aceeasi luna, in calitate de vanzator, SC X Hunedoara incheie cu SC B SRL Oradea un contract prin care vinde bunuri mobile ( rulmenti ) in valoare de ... lei, fara TVA, intrucat clientul era o societate aflata in insolventa.Rezultatul fiscal al acestor tranzactii il reprezinta un profit de ... lei.

2.Decontarea c/valorii acestor tranzactii s-a facut printr-o serie de contracte de cesiune creante, incheiate intre cele 3 societati, la care se adauga si Societatea C Timisoara S.A. care este si asociat majoritar in structura actionariatului petentei, detinand ... din actiuni, creantele si datoriile reciproce nefiind efectiv platite si incasate niciodata.

3.Ca urmare a plangerii penale depuse de organele de inspectie fiscala pentru posibile infractiuni de evaziune fiscala savarsite pe lantul acestor tranzactii, prin Ordonanta Parchetului de pe langa Tribunalul Hunedoara din data de ... data in Dosar nr....prin care s-a dispus clasarea urmaririi penale privind pe suspectul ... , administrator special al Societatii X SA si ocupand functia de director general in perioada 2009-august 2010, se consemneaza :

*“În urma verificărilor efectuate la SC X SA Hunedoara s-a constatat că in registru de poartă intocmit la sediul societății in data de ... intre orele ... a intrat, staționat și descărcat rulmenți auto nr...., iar in data de ... intre orele ... a intrat, staționat și încărcat rulmenți auto nr. ...*

*Din declarația martorului ..., șef serviciu comercial la SC X Hunedoara rezultă că acesta a asistat la descărcarea rulmenților in data de ... in curtea secției confecții metalice a societății, verificând cantitățile și seriile rulmenților și observând că producătorul acestora era .... De asemenea, martorul a mai precizat că rulmenții au mai fost descărcați de numitul ... cu motostivuatorul existent in curtea societății, totodata martorul a mai declarat că livrarea rulmenților și încărcarea acestora s-a realizat in data de ... in prezența magazionerei ....*

*În declarația de martor ... precizează că in urma manipulării cutiilor de rulmenți a agățat cu lama motostivuatorului o cutie pe care a deteriorat-o, prilej cu care a observat rulmenții din cutie împreună cu numitul ....*

*Martorul ..., angajat in funcția de agent de pază la SC X SA Hunedoara, a precizat că in data de ... a inregistrat in registrul de poartă autocamionul care a încărcat rulmenții, autocamion având nr. de inmatriculare susmentionat.*

*În declarația de suspect ... a precizat că nu s-a ocupat personal de relațiile comerciale încheiate cu SC A SRL Oradea de unde SC X SA Hunedoara a cumpărat rulmenții și nici de relația cu SC B SRL Oradea. Totuși suspectul ... in calitate de director general al SC X Hunedoara a recepționat rulmenții livrați, i-a depozitat la secția confecției metalice, iar ulterior cantitățile respective de rulmenți au fost vândute către SC B SRL Oradea, întocmindu-se facturile fiscale și avizele de însoțire a mărfii prin intermediul numitei ..., director economic la SC X SA Hunedoara.*

*În declarația de martor numita ... precizează că după ce a trimis facturile și avizele de însoțire a mărfii pentru SC B SRL Oradea a reprimis respectivele documente semnate de reprezentantul acestei societăți, iar plata mărfii s-a făcut prin compensare.*

.....  
*Față de cele expuse mai sus se constată că, marfa (rulmenții) care a făcut obiectul contractului de vânzare cumpărare dintre SC X SA Hunedoara și SC A SRL Oradea a existat, fiind vândută ulterior către SC B SRL Oradea. “*

4. In cauză s-a efectuat o expertiză contabilă din ale carei concluzii rezulta că SC X SA Hunedoara a respectat prevederile referitoare la modul de înregistrare in contabilitate și declararea sumei de ... lei reprezentând TVA dedusă aferente facturilor pentru care organul fiscal nu a acordat drept de deducere.

**In drept**, din punct de vedere fiscal, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1)si (2) pct.a) ,art. 146 alin.(1) it.a), art.155alin.(5) si 160 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, valabil pentru anul 2009:

“ *ART. 145*

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

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

*a) operațiuni taxabile;*

*ART. 146*

*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);*

*ART. 155*

*Facturarea*

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

- a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;
- b) data emiterii facturii;
- c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;
- e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;
- f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);
- g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;
- h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);
- i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);
- j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau art. 153<sup>1</sup>, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);
- k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în deținerea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;
- l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;
- m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;
- n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:[...]
- o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;
- p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.

ART. 160

Măsuri de simplificare

*(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.*

*(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:*

*a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;*

*b) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amănuntul;*

*c) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.”*

Din economia textelor de mai sus se retine ca orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și dacă deține o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

Prin Raportul de Inspectie Fiscala, referitor la acest aspect, s-au consemnat urmatoarele:

*„- la facturile emise de SC A SRL Oradea nu este precizat mijlocul de transport utilizat pentru a putea fi identificat și verifica data reala a efectuării transportului, nu este precizata data expedierii produselor in cauza și documentele nu prezinta nici un fel de semnatura;*

*-in ce priveste numele delegatului este aplicata o ștampila cu numele lui ...*

Observam ca prevederea de la art.155 alin.(5) Cod fiscal referitoare la obligativitatea inscrierii pe factura a datei expedierii produselor cuprinde și o exceptie, și anume cazul în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării .

Urmare administrării mijloacelor de probă în etapa de urmărire penală se constata ca marfa a fost expediata ulterior emiterii facturii, respectiv in ..., situatie in care intervine exceptia de mai sus, deci faptul ca pe factura emisa de societatea A SRL nu a fost inscrisa data expedierii produselor nu poate constitui un motiv pentru a considera ca factura nu este completata conform prevederilor legale.

In ceea ce priveste semnatura de pe factura, precizam ca potrivit prevederilor art.155 alin.(6) Cod fiscal, “*semnarea și ștampilarea facturilor nu sunt obligatorii*”.

Intrucat organele de inspectie au avut suspiciuni cu privire la realitatea și legalitatea operațiunilor economice efectuate de petenta cu societatea A SRL, referitor la achizițiile de rulmenti, din raspunsul DGFP Bihor nr. ... ca urmare a solicitării de control încrucisat a organelor de inspectie fiscala din cadrul AJFP Hunedoara, rezulta ca Societatea A SRL care a emis factura de livrare a rulmentilor catre petenta nu a putut fi identificata de organele fiscale din cadrul fostei DGFP Bihor, pentru a se putea verifica daca acest furnizor a depus la organele fiscale teritoriale declarații fiscale in care sa fie cuprinse aceasta livrare, nu functioneaza la sediul social ,s-a facut sesizare la organul de politie, s-a propus includerea societatii

pe lista contribuabililor inactivi , iar organele de control nu au putut intra in posesia nici unui document financiar –contabil al societatii, neconfirmându-se astfel livrarea bunurilor (rulmenti).

Facem precizarea ca aceste informatii sunt incomplete, intrucat din datele obtinute de pe site-ul Ministerului Finantelor Publice , prezentate si in cuprinsul expertizei contabile efectuate in cauza si existente la dosar, la 31.12.2009, Societatea A SRL inregistra o cifra de afaceri de ... lei si avea bilantul contabil depus si inregistrat la organele fiscale.Deasemenea, pentru perioada 2011-2015, figureaza in evidentele Ministerului Finantelor Publice cu situatiile financiare incheiate la finele fiecarui an din aceasta perioada, depuse.

Ca urmare a consultarii portalului Tribunalului Bihor se constata ca societatea A SRL se afla sub incidenta Legii 85/2006 privind procedura insolventei, lichidator al acestei societati fiind Cabinete Asociate de Insolventa ... din Oradea.

Ca o concluzie, organul de solutionare constata ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare toate informatiile de natura fiscala si juridica referitoare la societatea A SRL, limitandu-se doar la raspunsul lacunar si incomplet al organelor fiscale din cadrul DGFP Bihor.In situatia existentei unor suspiciuni cu privire la realitatea și legalitatea operațiilor economice efectuate de petenta cu societatea A SRL, referitor la achizițiile de rulmenti, acestea ar fi trebuit sustinute cu toate informatiile referitoare la speta, pe care organele de inspectie aveau posibilitatea legala de a le obtine.

Intrucat nu s-au intreprins toate aceste demersuri , s-a procedat la sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, în condițiile legii, fiind întocmita sesizarea penala nr. ....Urmare administrării mijloacelor de probă în etapa de urmărire penală efectuată în cauza privind pe suspectul ... , prin Ordonanta Parchetului de pe langa Tribunalul Hunedoara din data de ... data in Dosar nr...., definitiva, s-a dispus clasarea urmaririi penale privind pe suspectul ... pentru savarsirea infractiunilor de evaziune fiscala, prev.de art.8 si art.9 alin.1 lit.c) din Legea 241/2005:

*„ Prin urmare se constată că nu sunt întrunite elementele constitutive ale infractiunilor prev. de art. 8 și art. 9 al. 1 lit. c din Legea 241/2005 in sarcina suspectului ..., din moment ce marfa care a făcut obiectul relatiei comerciale a existat și a fost vândută către o altă societate, neputându-se retine fictivitatea operațiunii comerciale, motiv pentru care se va dispune clasarea pentru această infracțiune. ”*

In ceea ce priveste realitatea aprovizionarii petentei cu bunurile facturate de societatea A SRL, respectiv rulmenti, in Ordonanta Parchetului de pe langa Tribunalul Hunedoara din data de ... se retine:

*„Din declarația martorului...șef serviciu comercial la SC X SA Hunedoara rezultă că acesta a asistat la descărcarea rulmenților in data de ... in curtea secției confecții metalice a societății, verificând cantitățile și seriile rulmenților .... De asemenea, martorul a mai... declarat că livrarea rulmentilor și încărcarea acestora s-a realizat in data de ... in prezența magazionerei .....*”

Pentru clarificarea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat lamuriri persoanelor cu atribuții de gestionar, salariate ale petentei, potrivit cărora fie nu s-au recepționat marfurile la care se face referire în notele de recepție prezentate organelor de control, fie nu au cunoscut de efectuarea tranzacțiilor în cauză.

Rezultă, din considerentele prezentate, că starea de fapt descrisă de organele de control în Raportul de inspecție fiscală, bazată pe constatările transmise în urma controlului încrucișat la firmele de la care și către care au fost achiziționați și respectiv, livrați, rulmentii, respectiv că achiziția de marfă nu poate fi justificată, societatea furnizoare neputând fi identificată, precum și concluzia finală a organelor de control, respectiv că aceste mărfuri nu au fost livrate către societatea X SA, operațiunile nefiind „reale și destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile”, nu mai pot fi luate în considerare, în condițiile în care, prin soluția pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, s-a dispus clasarea pentru infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, constându-se că „marfa care a făcut obiectul relației comerciale a existat și a fost vândută către o altă societate, neputându-se reține fictivitatea operațiunii comerciale...”

În alta ordine de idei, la art. 134 Cod fiscal se prevede:

„ ART. 134

*Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

Asa după cum am menționat anterior, informațiile referitoare la exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată contestată în suma de ... lei nu sunt complete, întrucât nu s-au utilizat toate sursele de informații existente și la îndemână organelor fiscale, astfel că nu se poate determina dacă a intervenit sau nu exigibilitatea acesteia, neputându-se stabili în mod corect și legal dacă pentru societatea X SA a luat sau nu naștere dreptul de deducere, potrivit art. 145 Cod fiscal.

În ceea ce privește legislația contabilă, sunt aplicabile temeiurile legale citate în cele ce urmează:

Pct. 1, 4 și 15 din O.M.F.P nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

“NORME privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii



1. - (1) Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

(2) Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

4. - (1) Inventarierea anuală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei entități.

15. - (1) Stabilirea stocurilor faptice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj, acest lucru urmând a fi menționat și în listele de inventariere respective.

Art.6 din Legea nr. 82/1991, republicată, a contabilității:

“ART. 6

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

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

Pct.2 din Anexa 1 la OMEF nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile

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

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de

*control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*

*- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

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

Stiut fiind ca, în vederea stabilirii situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, la nivelul entitatilor prevăzute de Legea contabilitatii se efectuează operațiunea de inventariere, cel puțin o dată pe an, care presupune respectarea unei proceduri specifice reglementată de Ordinul Ministrului Finanțelor Publice din ale cărui prevederi am citat anterior, întocmirea anumitor documente precum și parcurgerea anumitor etape, din conținutul Raportului de Inspectie Fiscala nu rezulta dacă petenta a respectat aceste prevederi, dacă a efectuat inventarierea la nivelul anului 2009, dacă în evidențele de gestiune sunt sau nu reflectate intrarea și ieșirea bunurilor (rulmenți) aprovizionate, respectiv livrate în luna decembrie 2009, așa după cum rezulta ca urmare administrării mijloacelor de probă în etapa de urmărire penală.

Pe cale de consecință, având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, respectiv soluția pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, definitivă, urmare administrării mijloacelor de probă în etapa de urmărire penală efectuată în cauza privind pe suspectul ..., în conformitate cu dispozițiile pct. 10.4 din Ordinul nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*„10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”*

rezultă că starea de fapt descrisă de organele de control în Raportul de inspecție fiscală nu mai poate fi luată în considerare, în condițiile în care prin soluția pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara s-a constatat că marfa care a făcut obiectul relației comerciale a existat și a fost vândută către o altă societate, neputându-se reține fictivitatea operațiunii comerciale.

Astfel, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate pronunța asupra bazei impozabile suplimentare stabilită de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care starea de fapt constatată de organele fiscale nu mai subsistă, conform celor arătate în cele ce preced, astfel că decizia de impunere atacată nu mai îndeplinește calitatea de act administrativ fiscal așa cum este reglementat acesta la art. 43 din OG nr. 92/2003, republicată, starea de fapt stabilită inițial de organele fiscale nefiind probată de constatările organelor de urmărire penală.

Precizăm că în cauza dedusă judecății s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție care este direct aplicabilă în sistemul român de drept, așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr. 81/1994 și Decizia 136/1994 că „interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de instanța de contencios constituțional

național”; spre exemplificare Cauza C-80/11 și C-142/11 din 21.06.2012, din al cărui cuprins cităm:

„45. În aceste împrejurări, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, stia sau ar fi trebuit să stie că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.

46. Astfel, o persoană impozabilă care stia sau ar fi trebuit să stie că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval (a se vedea Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 56).

47. În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată, astfel cum este amintit la punctele 37-40 din prezenta hotărâre, să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu stia și nu ar fi putut să stie că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 52 și 55, și Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60).

(...)

50. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în cauza C-142/11 că articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă stia sau ar fi trebuit să stie că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.”.

În consecință, având în vedere prevederile art. 216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau partial 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”, se va desființa Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția

fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală parțială nr. ..., reprezentând TVA în suma de ...lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, cele precizate în prezenta decizie.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor stabili dacă petenta îndeplinește toate condițiile de fond și de formă pentru nasterea și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu dispozițiile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează, TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14, și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 42).

Referitor la majorările de întârziere și penalitățile de întârziere în suma totală de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, se reține că stabilirea de majorări de întârziere și penalități de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura taxei pe valoarea adăugată stabilită în sarcina petentei, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... a fost desființată, și pentru majorările de întârziere, în sumă de ... lei, respectiv penalități de întârziere, în sumă de ... lei, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept accesorium sequitur principale, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... va fi desființată.

### ***III.2) În ceea ce privește capatul de cerere privind contestația formulată împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. ...***

Referitor la atacarea de către petentă a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. ..., cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul soluționare contestații 2, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestația este lipsită de interes.

În fapt, potrivit raportului de inspecție fiscală nr. ..., organele de inspecție fiscală au constatat în urma verificărilor efectuate, că baza de impunere calculată și declarată de către Societatea X, nu se modifică, la TVA, pe perioada ...

În baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală, a fost emisă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. ..., act administrativ fiscal pe care petenta îl contestă.

**In drept**, potrivit dispozițiilor art.109 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, referitor la rezultatele inspecției fiscale, se precizează că:

*“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate.*

*(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;*

*b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.”*

De asemenea, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, la art.110 alin.(3), referitor la titlu de creanță, se precizează că:

*“(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”*

Totodată, potrivit art.205 din același act normativ:

*“ Art.205*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care se consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.*

*(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat. [...]”*

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale, cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care se consideră că a fost lezat în drepturile sale.

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se reține că petenta se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art.205 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, deci nu a fost lezată în vreun interes al său prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. ....

La art.217 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

*“(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”.*

Prin urmare, se va respinge ca fiind lipsită de interes contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere, în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.d) din OANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca:...d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim.”*

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 145, art. 146 din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003, actualizată, privind Codul fiscal, pct. 46 din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 10.4 din Ordinul nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 213, art. 216 OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. ..., se

## **D E C I D E :**

**1.** Desființarea Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Hunedoara, pentru suma totală ... lei, reprezentând :

TVA..... lei

Dobanzi/majorari de intarziere..... lei

Penalitati de intarziere..... lei

urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță și cu cele precizate în prezenta decizie.

**2.** Respingerea contestației formulată de Societatea X, împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. ..., ca fiind lipsită de interes.

**3.** Prezenta decizie se comunica la :

- Societatea X, cu sediul în Hunedoara, ...

- Societatea ... SPRL, cu sediul în Timisoara, ...

-D.G.R.F.P Timisoara – A.J.F.P Hunedoara -Inspectia Fiscala, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr. 2906/2014.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata, potrivit prevederilor legale, la Curtea de Apel Alba Iulia sau Curtea de

Apel Timisoara, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL**