



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Harghita



DECIZIA nr. 15 din 2013

privind soluționarea contestației formulate de

SC X SRL,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita

sub nr. 513/07.01.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X/07.01.2013, asupra contestației formulate de **SC X SRL – CIF RO ...**, **în insolvență**, cu sediul în X, Str. X, nr. X, județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HR-X/29.11.2012 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală, prin care s-a stabilit obligații fiscale de plată în suma totală de X lei, obiectul contestației fiind suma de **X lei taxa pe valoarea adăugată**, cu accesoriile aferente.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 209 (1) și art. 207 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC X SRL, prin contestația depusă, înregistrată sub nr. 1/03.01.2013, solicită anularea deciziei de impunere, invocând următoarele motive:

a) Referitor la diminuarea TVA deductibilă cu suma de X lei și calcularea accesoriilor aferente acestei sume, contribuabilul consideră că măsura este nelegală deoarece:

- bunurile achiziționate de la SC Y SRL, în baza facturii nr. X1/02.04.2010, au fost achiziționate și respectiv vândute în cadrul activității economice desfășurate de societate, în scopul realizării de

venit iar în urma vânzării a fost colectat TVA, prin urmare tranzacția nu poate fi considerată ca fiind fără scop economic;

- organul fiscal se contrazice în stabilirea stării de fapt, deoarece pe de o parte apreciază că operațiunea de vânzare-cumpărare a bunurilor cuprinse în factura nr. X1/02.04.2010 a fost una fictivă, deci nu se deduce TVA aferent, însă au fost vândute în mod real, deci există obligația de plată a TVA aferent vânzării;
- precizează că factura nr. X1/02.04.2010 nu putea fi stornată decât în baza interpretării eronate a dispoziției judecătorului sindic dată în cadrul sentinței civile nr. X/28.11.2011, prin care acesta nu a dispus anularea actelor de înstrăinare (facturilor) decât în condițiile restituirii bunurilor, în cazul inexistenței bunurilor a dispus numai restituirea contravalorii acestora – deci în acest caz nu mai era justificată stornarea facturii decât în cazul restituirii bunurilor, prin urmare consideră că creanța față de SC X SRL este inexistentă. Cu atât mai mult, poate fi considerată ca fiind eronată hotărârea judecătorului sindic dată prin sentința civilă nr. X/28.11.2011 prin care s-a diminuat creanța DGFP Harghita față de SC Y SRL cu TVA înscris în facturile a căror beneficiar a fost SC X SRL, facturi pentru care s-a dispus anularea;

În concluzie consideră că potrivit prevederilor legale, factura nr. X1/02.04.2010 nu se poate storna decât în cazul în care bunurile ar fi fost restituite, fără că acesta să fie anulată.

b) Referitor la respingerea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de X lei înscris în factura nr. X/09.03.2009 emisă de SC Z SRL - CUI ..., contribuabilul consideră că factura conține toate informațiile obligatorii, numai că, codul fiscal și adresa era scrisă eronat, considerând că are drept de deducere a TVA din următoarele motive:

- codul fiscal și adresa era scrisă eronat reprezintă eroare materială, neinfluențând operațiunea comercială efectuată;
- există documente care demonstrează că achiziția a fost reală (note de recepție);
- factura a fost plătită prin bancă, drept urmare a fost plătit și TVA după factură;
- organul de control nu a solicitat corectarea facturii respective în timpul inspecției fiscale.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HR-X/29.11.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HR-X/29.11.2012 organele de

inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

Perioada supusă verificării: 01.01.2009-31.12.2011

a) SC X SRL a cumpărat de la SC Y SRL bunuri în valoare totală de X lei pentru care a dedus TVA în sumă totală de X lei, în baza următoarelor facturi:

- Factura X1/20.04.2010, având baza în suma de X lei și TVA în suma de X lei, privind următoarele bunuri: gater, uscător, ifron, încărcător frontal ifron.

- Factura X2/20.04.2010, având bază în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, privind următoarele bunuri: autoutilitara N3 SCANIA, remorca, autotractor Renault Premium și autoturism Skoda Octavia.

La data de 13.07.2010 SC Y SRL a intrat în procedura falimentului, urmare căreia lichidatorul a solicitat și obținut prin sentința civilă nr. X/28.11.2011 a Tribunalului X - Secția Civilă anularea facturilor nr. X1 și X2 din 20.04.2010, respectiv a tranzacțiilor înscrise în aceste facturi și care obligă SC X SRL să restituie bunurile cumpărate iar în situația în care bunurile nu mai există să plătească contravaloarea acestora.

După cum este prezentat și în motivarea la sentința civilă X/28.11.2011, transferul dreptului de proprietate s-a realizat în scopul stingerii datoriei reprezentând contravaloarea produselor petroliere pe care SC Y SRL o avea față de SC X SRL și nu într-un scop comercial, ceea ce rezultă și din faptul că bunurile nu au fost achitate nu au fost ridicate niciodată în întregime de la societatea vânzătoare, putându-se trage concluzia că transferul a fost de fapt o operațiune fictivă.

Urmare sentinței civile nr. X/28.11.2011, Tribunalul X -Secția Civilă a dispus, prin sentința civilă nr. X/28.11.2011, înscrierea creditoarei DGFP Harghita în tabloul creditorilor SC Y SRL cu suma X lei mai puțin decât creanța inițială, ca urmare a diminuării creanței privind TVA aferentă celor două facturi pentru care s-a dispus anularea.

Astfel, în baza prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de control nu au luat în considerare operațiunea de vânzare-cumpărare înscrisă în factura X2/20.04.2010 și nu au acordat SC X SRL drept de deducere pentru TVA în suma de X lei, înscrisă pe factura.

b) În luna martie 2009 SC X SRL, în baza facturii nr X/09.03.2009 emisă de SC Z SRL, CUI RO ..., a înregistrat în jurnalul de cumpărări și a dedus TVA în suma de X lei aferentă aprovizionării a X tone benzină EURO LUK COR 95.

În urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere TVA în sumă

de X lei, prevăzute la art. 146, alin 1, lit. a) din Codul fiscal deoarece factura mai sus menționată nu este întocmită în conformitate cu art. 155, alin. 5 lit e) din Legea 571/2003, atât adresa cât și codul fiscal al SC X SRL fiind greșite.

Din baza electronică de date a ANAF s-a constatat că TVA în sumă de X lei nu a fost colectată și achitată de furnizor întrucât acesta nu a depus nici un decont de TVA după luna decembrie 2008.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. Referitor la TVA în suma de X lei, cauza supusă soluționării este ca Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acceptat la deducere TVA înscris în factura nr. X2/20.04.2010 emisă de SC Y SRL, în condițiile în care prin Sentința civilă nr. X/28.11.2011, Tribunalul X – Secția civilă a dispus anularea acestei facturi, respectiv a tranzacției înscrisă pe această factură.

În fapt, în anul 2010 contestatorul a achiziționat bunuri în baza facturilor nr. X1 și X2 din 20.04.2010 de la SC Y SRL în valoare totală de X lei, deducând TVA în suma de X lei.

Prin Sentința civilă nr. X/28.11.2011, judecătorul sindic din cadrul Tribunalului X – Secția civilă, a dispus anularea actelor de înstrăinare încheiate între cele două societăți, concretizate în facturile nr. X1 și X2 din 20.04.2010.

În luna aprilie 2010 SC X SRL a înregistrat în jurnalul de cumpărări factura nr. X/26.04.2012 emisă de SC Y SRL prin care s-a stornat factura nr. X1/20.04.2010, în baza căreia a diminuat TVA deductibilă cu suma de X lei.

Organul de inspecție fiscală, în urma anulării facturii nr. X2 din 20.04.2010 nu a admis ca deductibilă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în această factură în sumă de X lei.

Societatea contestatară, prin contestația depusă înregistrată sub nr. X/03.01.2013, consideră că măsura de neadmiterea la deducere a TVA din factura în cauză este nelegală, motivând că atât operațiunea de cumpărare, cât și cea de vânzare a bunurilor cuprinse în factura nr. X1/02.04.2010 a fost reală. În continuare mai precizează că factura nr. X1/02.04.2010 nu putea fi stornată decât în baza interpretării eronate a dispoziției judecătorului sindic dată în cadrul sentinței civile nr. X/28.11.2011, prin care acesta nu a dispus anularea actelor de înstrăinare (facturilor) decât în condițiile restituirii bunurilor.

În drept, având în vedere că societatea contestatară este în insolvență, în general, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, iar în cazul de speță în mod special prevederile art. 12 alin.1, potrivit căruia **„Hotărârile judecătorului-sindic sunt definitive și executorii. Ele pot fi atacate separat cu recurs.”**

În cazul de speță judecătorul sindic prin sentința civilă nr. X din 28.11.2011 a dispus anularea actelor de înstrăinare încheiate între cele două societăți, concretizate în facturile nr. X1 și X2 din 20.04.2010. Această sentință a fost atacată cu recurs de SC X SRL, Curtea de Apel X respingând recursul declarat, ca urmare sentința civilă a rămas irevocabilă.

Conform textelor de lege sus invocate, hotărârile judecătorului sindic sunt definitive și executorii, iar prin respingerea recursului acestea rămân irevocabile. În cazul de speță acest fapt înseamnă că dispozițiile sentinței civile nr. X din 28.11.2011 trebuie să producă efecte juridice și în planul obligațiilor bugetare generate de cele două facturi anulate, atât la furnizor cât și la client, mai concret la furnizor se diminuează TVA colectat, iar la cumpărător se diminuează TVA deductibil, adică crește suma de plată către bugetul de stat.

Analizând documentele aflate în dosarul cauzei, se poate reține că în urma comunicării sentinței nr. X/28.11.2011, în luna aprilie SC X SRL a înregistrat în jurnalul de cumpărări factura nr. X/26.04.2012 emisă de SC Y SRL, care reprezintă stornarea facturii nr.X1/20.04.2010, diminuând astfel TVA deductibil cu suma de X lei. Cu toate că prin sentința sus menționată a fost anulată și factura nr.X2/20.04.2010, totuși SC X SRL nu a stornat valoarea acestei facturi, respectiv nu a diminuat TVA deductibil cu suma de X lei, taxa înscrisă în această factură, ca urmare prin neexecutarea acestei dispoziții a sentinței civile, bugetul de stat a fost prejudiciat cu această sumă.

În cazul de speță sunt aplicabile și prevederile art. 138 lit. b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la diminuarea bazei de impozitare, astfel:

„Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

b) [...] în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;”

Anularea facturilor prin sentința civilă, de fapt reprezintă reducerea bazei de impozitare conform prevederii mai sus, dar care s-a executat parțial numai în cazul facturii nr. X1, nu și în cazul facturii nr. X2.

Având în vedere cele reținute mai sus, precum și faptul, că societatea în susținerea contestației nu aduce documente justificative din care să rezulte că dispozițiile sentinței să fie executate și care să infirme constatările organului de control, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de X lei taxa pe valoarea adăugată.**

2. Referitor la respingerea dreptului de deducere pentru TVA în suma de X lei înscris în factura nr. X/09.03.2009 emisă de SC Z SRL, cauza supusă soluționării este dacă SC X SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care factura prezentată la inspecție fiscală nu conține sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

În fapt, SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de X lei aferentă facturii fiscale nr. X/09.03.2009, emise de SC Z SRL RO ... aferentă aprovizionării a X tone benzină EURO LUK COR 95.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 146, alin. 1, lit. a, respectiv art. 155, alin. 5, lit. e din Codul fiscal, nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X lei, pe considerentul că factura cuprinde informații eronate privind cumpărătorul, respectiv la adresa cumpărătorului este înscris doar Brașov, iar codul fiscal nu este cel al SC X SRL.

Societatea contestatară prin contestația depusă arată că factura conține toate informațiile obligatorii, numai codul fiscal și adresa era scrisă eronat, ceea ce reprezintă eroare materială, există documente care demonstrează că achiziția a fost reală, iar organul de control nu a solicitat corectarea facturii respective în timpul inspecției fiscale.

În drept, sunt incidente prevederile art.146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„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);”

Printre elementele obligatorii care trebuie să conțină factura, ca să fie deductibil TVA, art. 155 alin.(5), prevederile aplicabile la data emiterii facturii în cauză prevede:

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține ca taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care au fost livrate este deductibilă doar în situația în care condițiile prevăzute de lege sunt îndeplinite, printre care principala condiție este ca persoana impozabilă să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), printre care se află și numele și adresa corectă, codul de înregistrare reală ale cumpărătorului.

Or, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA aferent facturii emise de SC Z SRL pe considerentul, că factura în cauză nu îndeplinește calitatea de document justificativ, nu conține toate informațiile obligatorii prevăzute de lege, cum ar fi adresa corectă, codul de înregistrare reală ale cumpărătorului.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, se reține că organul de inspecție a adus la cunoștința contribuabilului această deficiență, acesta având posibilitatea să solicite furnizorului corectarea facturii în timpul controlului sau după terminarea controlului și în baza facturii corectate să își exercite dreptul de deducere, dar acest lucru nu s-a întâmplat nici până la data depunerii contestației.

Având în vedere cele reținute în cuprinsul prezentei decizii, se reține, că pentru îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată nu este suficient ca societatea să dețină o factură care să fie înregistrată în contabilitate, aceasta **trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal** cu modificările și completările ulterioare, iar **la baza operațiunilor trebuie să aibă documente justificative legale, care să confirme realitatea acestora.**

În acest sens s-a pronunțat, în interesul legii, și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, potrivit căreia „**taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă** și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit **în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată**”.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de X lei taxa pe valoarea adăugată.**

3. Referitor la accesoriile aferente obligațiilor fiscale contestate, având în vedere că contestația pentru obligațiile suplimentare de plată principale a fost respinsă, ca urmare conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, **se va respinge contestația și pentru accesoriile calculate.**

Referitor la diminuarea profitului impozabil precizat la finalul contestației, acest capăt de cerere nu poate fi pus în discuție, având în vedere că societatea contestatară nu se referă la nici un act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, prin care să fi stabilită această măsură.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 138 lit. b, art. 146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței, precum și art. 206, art. 209, art. 213 și art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației ca neîntemeiată formulate de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-HR-X/29.11.2012, pentru suma de **X lei** taxa pe valoarea adăugată, cu accesoriile aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,