

D E C I Z I E nr. 1867/242/03.08.2010

privind solutionarea contestatiei formulate de **SC A...** inregistrata la DGFP-Timis sub nr... .

Biroul Solutionare contestatii al DGFP-Timis a fost sesizat de SAF- AIF prin adresa nr... . inregistrata la DGFP Timis sub nr. cu privire la contesatia formulata de ... cu sediul in Timisoara ...

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr...., a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin.1 dn OG nr. 92/2003, republicata titlul IX prin Societatea . . . conform imputernicirii avocatale nr. ..

I. Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr... emisa de DGFP TIMIS - SAF - AIF prin care s-a stabilit diferenta de TVA in suma de

Prin contestatia formulata societatea petenta solicita anularea partiala a deciziei de impunere mentionate, numai cu privire la suma de .. lei, reprezentind TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare.

In sustinerea contestatiei invoca urmatoarele:

- in perioada februarie - mai 2010 a avut loc inspectia fiscala avand ca obiect control anticipat ca urmare a deconturilor cu suma negativa de TVA cu optiune de ramburre aferente lunilor noiembrie si decembrie 2009.

- prin Decizia de impunere nr... din 30.04.2010, din suma totala solicitata la rambursare de ... lei organul de inspectie fiscala a aprobat la rambursare suma de ... lei, respingand la rambursare suma delei;

- din suma respinsa la rambursare, decizia organului de inspectie fiscala este corecta pentru suma de ... lei, TVA aferenta unei facturi emise catre o alta societate, aceasta suma nefiind contestata .

Decizia organului de inspectie fiscala de a stabili TVA suplimentar in suma de ... lei si de a respinge la rambursare aceasta suma este eronata, lipsita de temei legal si data cu ignorarea intentionata, cu rea-credinta a starii de fapt fiscale probate prin mijloacele de proba prevazute de legea fiscala.

Motivul invocat in decizia de impunere cu privire la respingerea acestei sume este acela ca *„nu s-a putut efectua verificarea provenientei marfii la furnizor si nici documentele privind transportul intern de la furnizor la beneficiar, intrucit furnizorul se sustrage si refuza prezentarea documentelor financiar contabile organului fiscal teritorial in vederea verificarii fiscale”*.

Motivul invocat nu are nici o legatura cu societatea verificata si nu poate constitui baza pentru nici o masura care sa afecteze societatea petenta.

Tot in motivarea invocata in decizia de impunere se arata ca *„societatea a inregistrat [...] facturi emise de catre SC Agro Vest Cereale*

Import Export S.R.L. [...] in care nu sint prezentate numarul si data avizului de insotire a marfii in vederea corelarii de livrare, din unele avize lipsind data emiterii".

Acest motiv nu are legatura cu conditiile concrete care trebuie indeplinite pentru recunoasterea dreptului la deducere a TVA, afirmatiile facute sunt contrare realitatii, existind in evidenta contabila inregistrate toate documentele necesare pentru a dovedi realitatea si efectivitatea livrarilor pentru care s-a solicitat recunoasterea dreptului de deducere a TVA.

Ca si temei de drept, organul de inspectie fiscala a indicat art. 145. alin. 1 si alin. 2, lit. a, precum si art. 134, alin. 1 fara a arata insa in ce fel ar fi aplicabile sau incalcate aceste norme.

Societatea considera ca indeplineste conditiile pentru deducerea TVA in suma de ... lei si in acest sens invoca prevederile art. 145-146 din Codul fiscal, si pct. 45, alin. 1 din Normele metodologice pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA in cazul achizitiilor de marfuri, respectiv sa indeplineasca urmatoarele conditii :

"Bunurile achizitionate sa fie destinate utilizarii in operatiuni care dau drept de deducere (operatiuni taxabile).

1.Pentru bunurile achizitionate sa se detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. 5 din Codul fiscal."

Nici o alta conditie nu este prevazuta de lege cu exceptia cazului achizitiilor de carburanti sau de servicii de cazare si transport, prevazute la punctul 46, alin. 2 si 3 din Normele metodologice, dar ce nu sunt aplicabile in speta. Orice inspectie fiscala vizand solicitarea de rambursare a TVA trebuie sa se raporteze punctual si in mod explicit la cele doua conditii mentionate mai sus.

Raportul de inspectie fiscala atacat nu trateaza explicit nici una dintre aceste doua conditii, divagand in mod inacceptabil si formuland aprecieri fara legatura cu obiectul controlului.

Raportul nu se refera punctual la conditiile cerute de lege pentru rambursarea TVA, exagerarile si aprecierile subiective din raport sint menite sa ascunda totala lipsa de substanta si organizare a acestuia.

In ceea ce priveste indeplinirea primei conditii, achizitiile realizate privesc cereale si seminte oleaginoase (orzoaica si floarea soarelui), destinate revinzarii, bunurile achizitionate au fost revandute catre clienti italieni (livrari intracomunitare).

Intrucat obiectul de activitate al societatii este „comert cu ridicata al cerealelor, semintelor, furajelor si tutunului COD CAEN 4621 si ca livrarile intracomunitare dau dreptul la deducerea TVA aferenta achizitiilor conform art. 145, alin. 2, lit. b) din Codul fiscal, rezulta ca prima conditie pentru deductibilitatea TVA este indeplinita.

In ceea ce priveste a doua conditie pentru deductibilitatea TVA, aceea de a detine facturi pentru achizitiile in discutie care sa contina toate elementele prevazute de art. 155, alin. 5 din Codul fiscal, aceasta este indeplinita fara dubiu, asa cum rezulta din facturile anexate in copie prezentei contestatii.

Avand in vedere indeplinirea celor doua conditii prevazute de lege, aceasta determina automat recunoasterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in cauza si rambursarea acesteia .

In Raportul de inspectie fiscala, se sugereaza ca societatea nu are dreptul de deducere a TVA intrucat SC SRL nu a virat la bugetul de stat TVA pentru marfa achizitionata, si pentru care s-a dedus TVA .

In acest sens, organul de inspectie fiscala a invocat art. 134 din Codul fiscal privind exigibilitatea TVA si art. 157 alin. 1 din Codul fiscal, conform caruia autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata TVA la data la care trebuie depus decontul.

Argumentul organului fiscal este fundamental gresit pentru ca nu tine cont de partile raportului juridic fiscal, asa cum este definit de art. 17 Cod de procedura fiscala; in raportul juridic fiscal, partile sunt statul si contribuabilul, ori raportul juridic al SC ... cu statul, nu are nici o influenta asupra raportului juiridic fiscal al societatii petente cu statul.

In aceste conditii, articolele invocate de organul de inspectie fiscala sunt irelevante in speta.

Cu privire la realitatea operatiunilor de achizitii pentru care s-a solicitat dreptul de deducere a TVA.

Desi organul de inspectie fiscala nu o spune explicit pare a sugera ca operatiunile de achizitii nu ar fi reale, ori realitatea operatiunilor reprezinta o conditie implicita pentru recunoasterea dreptului de deducere a TVA, inclusa in conditia realizarii de operatiuni taxabile.

Realitatea achizitiilor in cauza este documentata cu documente justificative pentru fiecare faza economica a circulatiei bunurilor. Organul de inspectie fiscala a refuzat sa faca o apreciere corecta a acestor mijloace de proba si a ales sa vaneze mici incoerente, irelevante in ansamblu dar pe care le-a prezentat in mod exclusiv.

In sustinerea contestatiei a fost depus un tabel in care sunt prezentate documente privind livrarile de la SC Export pentru care organul de inspectie fiscala a refuzat recunoasterea dreptului de deducere a TVA, documente care cuprind urmatoarele informatii dovedite prin documente justificative :

- factura aferenta livrarii;
- documentul de plata a pretului livrarii;

- documentele care atesta receptia fizica a marfii (avize de insotire pentru fiecare cantitate in parte, carora li se adauga, in anumite situatii formulare de gradare sau buletine de cantarire si analiza);
- clientul caruia i-a fost revinduta marfa;
- factura de revinzare;
- documentul de plata al pretului vanzarii catre client;
- documentul de transport la client.

Cantitatile inscrise in facturi corespund cu cantitatile receptionate fizic, cu cele platite, cu cele revindute, cu cele transportate catre clientul final si cu cele platite de catre acesta.

In drept, sunt invocate prevederile art. 205 si urmatoarele din Codul procedura fiscala, art. 145-146 din Codul fiscal si normele metodologice aferente, precum si normele speciale invocate in cuprinsul acestei contestatii.

Avand in vedere considerentele expuse mai sus, societatea petenta solicita admiterea prezentei contestatii si anulara partiala a deciziei de impunere atacate, conform celor mentionate in partea introductiva a contestatiei.

II. Verificarea fiscala s-a efectuat avand in vedere solutionarea decontului cu optiune de rambursare a TVA depus de societatea petenta la AFP pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. ..., respectiv sub nr.

In perioada supusa inspectiei fiscale, principalele achizitii au fost efectuate de la SC societate care, conform Raportului de inspectie fiscala nr.... intocmit pentru perioada 01.01.2004- 31.08.2009, in calitate de principal furnizor alSC, a achizitionat marfa de la diversi furnizori din tara, avand calitatea de comerciant si pentru care nu a prezentat in totalitate documente justificative, creand astfel suspiciuni privind realitatea unor livrari de cereale efectuate catre SC ..., datorita lipsei documentelor care dovedesc realitatea transportului.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr.... si Procesul -verbal nr. ... intocmite de catre inspectorii din cadrul AIF Timis la SC SRL au consemnat faptul ca societatea nu functioneaza la sediul social declarat si ca reprezentantul legal refuza sa se prezinte la organul fiscal teritorial in vederea verificarii fiscale.

Deasemenea societatea nu a depus declaratia informativa cod 394 pentru trim.IV 2009 si declaratia recapitulativa cod 390 pentru sem. II 2009 motiv pentru care la data de 18.11.2009 s-a emis impotriva acesteia Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr..., iar prin adresa nr... s-a transmis catre SC ... adresa de instiintare a popririi asiguratorii pentru sumele datorate debitorului SC SRL.

Prin scrisoarea nr.... AIF Timis a propus includerea SC SRL pe lista contribuabililor inactivi, dar intre cele doua societati s-au derulat operatiuni economice si dupa data de 01.11.2009.

In perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 01.09.2009- 31.12.2009, SCSRL a evidentiat in contabilitate 12 facturi emise de SC SRL in suma totala de lei din care TVA ...

Societatea verificata a prezentat controlului Contractul de vanzare-cumparare nr. ... din 29.07.2009 incheiat intre SC ... SRL in calitate de vanzator si SC in calitate de cumparator prin care primul se obliga sa vinda ... de tone de floarea soarelui din recolta anului 2009 la pretul de ... lei/tona, fara TVA, conditia de livrare fiind CPT Stamora cu termen de livrare septembrie 2009, la data preluarii si incarcarii marfurilor, proprietatea asupra marfurilor si riscurile se transmit de la vinzator la cumparator.

Ca anexe la acest contract s-au depus contractele de custodie nr..... pentru recolta viitoare; eventualele stocuri existente care ar fi facut obiectul contractului nu au fost identificate, datorita cauzelor prezentate anterior. Obiectul contractului consta in depozitarea in bune conditii intr-un spatiu autorizat a cantitatii de 5.000 tone de floarea soarelui, vanzatorul declarand pe proprie raspundere sub sanctiunea legii ca este producatorul marfii contractate desi obiectul principal de activitate este "Comert cu ridicata al cerealelor, semintelor, furajelor si tutunului neprelucrat". Vanzatorul detine Autorizatiei de depozit nr....in Sag DN 59 KM 13 cu o capacitate de depozitare de .. tone si Autorizatia nr.... pentru depozitare in nr..... .cu o capacitate de depozitare de 6.000 tone.

Conform prevederilor OMFP nr.2226/2006 art.3, alin.1, "*in situatiile in care bunurile circula in tara sa fie insotite de facturi, documentul utilizat pe perioadele transportului este avizul de insotire a marfii*".

Actvitatea ... SRL s-a desfasurat in baza Contractului de prestari servicii nr.2.. incheiat intre SC .. SRL . in calitate de Depozitar (prestator) si SCSRL in calitate de Deponent (beneficiar) la baza de receptie S.... , primul avind si obligatia de a receptiona, depozita si livra produsele achizitionate de catre SC ...SRL - precum si pe baza de contracte de vanzare-cumparare la care sunt anexate contracte de custodie (depozitare) incheiate cu diversi furnizori pentru o productie ce nu exista la momentul incheierii lor.

Conform precizarilor ANAF nr.866829/866558/2009 in fundamentarea constatarilor privind achizitiile si livrarile de cereale se va tine cont de modul de decontare intre societati, modalitatea de transport, **EXISTENTA STOCURILOR SI A DEPOZITELOR LA PRODUCATOR SAU CEL CARE REALIZEAZA LIVRAREA**, precum si orice alte elemente de natura sa stabileasca realitatea operatiunilor comerciale efectuate, urmand ca valorificarea constatarilor sa fie facuta pe intreg circuitul (in cascada).

Cu privire la derularea operatiunilor economice intre SC ... SRL si SC SRL organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele :

- in data de 07.09.2009 SC ... SRL a emis factura nr.... in valoare totala de ... lei din care TVA ...lei pentru cantitate de ... kg floarea soarelului. Marfa a fost incarcata din localitatea . B unde vinzatorul nu are declarat depozit, si din P in numele SC ... SRL si livrata catre I... Italia; pentru aceasta marfa controlul nu a putut verifica provenienta marfii de la furnizorul SC ... SRL;

- in data de .. SC ... SRL a emis catre SC ... SRL factura nr. 1. in valoare totala de ... lei din care TVA ...lei pentru cantitatea de .. kg floarea soarelui marfa livrata la CPT .S cu mijloacele de transport ale furnizorului pentru aceasta marfa s-au intocmit 59 de avize, din care 26 in perioada 10.09.2009-15.09.2009 pentru cantitatea de ...kg, pana la data emiterii facturii in valoare de ... lei, TVA aferenta in suma de de lei si 33 avize in perioada 22.09.2009-16.10.2009 pentru cantitatea de kg - factura in valoare delei si TVA aferenta de ... lei , ramanand nelivrata cantitatea de ... kg in valoare de ... lei, TVA aferenta de .. lei.

SC a inregistrat marfa achizitionata in contul 357 desi in facturi sau avize nu este mentionat faptul ca se livreaza marfa din custodie .

Aceste opratiuni s-au derulat in baza contractului de custodie nr...., respectivintocmit la momentul semnarii pentru recolta anului 2009 , ori la data incheierii contractului de custodie marfa nu era recoltata iar stocul existent la furnizor nu a putut fi identificat.

Pe avizele nr....., . (cantitate de floarea soarelui, in valoare totala de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei) nu s-a in scris data intocmirii, etichetele de identificare a esantionului s-au in scris in baza numarului de inregistrare al mijlocului de transport , dar cantitatea din aviz nu corespunde cu cea din eticheta;

- in data de 05.10.2009 SC .. SRL a emis factura nr. .. pentru cantitatea de ... kg floarea soarelui in valoare totala de ... lei din care TVA ... lei care avea anexate un numar de 3 certificate de depozit, intocmite la 08.10.2009 si semnate doar de furnizor in care s-a mentionat faptul ca furnizorul are depozitata la depozitul Comcereal Baza Tinea cantitatea de .. metrice de seminte de floarea soarelui, la Baza C ... metrice (deci in total ... tone metrice), si ca, pastreaza acesta cantitate in vederea respectarii obligatiilor contractual ale SC ..s SRL care devine proprietara a marfii la momentul achitarii facturii .

Ulterior, s-a stornat aceiasi cantitate cu factura nr...1 si concomitent intre SC ..SRL, in calitate de beneficiar si SC Oradea in calitate de prestator s-a incheiat contractul de prestari de servicii nr...., obiectul contractului fiind preluare, conditionare, uscare, livrare, depozitare si pastrare floarea soarelui, pentru aceiasi cantitate si aceleasi baze de receptie, fara sa se prezinte

controlului provenienta marfii. Aceiasi cantitate a fost livrata, fiind emise de catre SC ... SRL urmatoarele facturi :

- ff nr. ., in valoare de .. lei, din care TVA in suma de ... lei pentru cantitatea de ... kg floarea soarelui;

- ff nr. ... in valoare de ... lei, din care TVA in suma de ... lei pentru ... kg floarea soarelui;

- ff nr. ... in valoare de ... lei, din care TVA in suma de .. lei, pentru cantitateade .. kg floarea soarelui, cantitati prezentate de catre SC ... SRL ca fiind livrate intracomunitar;

- la data de 16.10.2009 SC ... SRL a emis factura nr. .. in valoare totala de ... lei din care TVA .. lei pentru cantitate de .. kg. floarea soarelui, in care sunt inscise avizele in baza carora s-a emis factura, dar fara data si fara a fi prezentate controlului; marfa a fost livrata cu mijloace de transport ale SC ... SRL in baza CPT S.. si ulterior a fost livrata intracomunitar ; nu s-a putut verifica provenienta marfii la furnizor si nici documentele privind transportul intern catre CPT S

Avand in vedere aspectele prezentate, precum si faptul ca la SC ... SRL nu s-a putut verifica provenienta marfii, in baza prevederilor art. 145, alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit carora dreptul de deducere a TVA ia nastere la momentul exigibilitatii, coroborat cu prevederile art. 134, alin. (1) si (2) din acelasi act normativ, conform caruia exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita sa solicite plata TVA de catre persoanele prevazute la art. 157, alin. (1) din acelasi act normativ pentru facturile emise de catre SC t SRL si nominalizate mai sus societatea petenta nu indeplineste dreptul de deducere al TVA in suma totala de ..lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala se retine ca din suma respinsa la rambursare de ... lei, suma de ... lei reprezinta TVA aferenta unei facturi emise catre o alta societate, prin urmare suma contestata este de ... lei.

DGFP Timis este investita sa se pronunte asupra dreptului de deducere a TVA înscrisa în facturile fiscale de achizitie a cerealelor de la furnizorul SC ... SRL în conditiile în care:

- din documentele prezentate de societatea nu se justifica intreaga cantitate de cereale înscrisa în facturile fiscale de achizitie pentru care a fost dedusa taxa pe valoarea adaugata;

- furnizorul nu a putut fi identificat, intrucat nu s-a regasit la sediul social declarat si a refuzat prezentarea la organul fiscal in vederea verificarii operatiunilor derulate cu societatea petenta;

- contractele de custodie incheiate cu acelasi furnizor nr... si nr.... au fost incheiate pentru o recolta care nu exista la data incheierii, iar existenta unui eventual stoc nu a putut fi verificata;

- cantitatea de ... kg floarea soarelui a fost facturata cu ff nr. ... cu precizarea ca marfa a fost incarcata din .B desi furnizorul nu are deschis punct de lucru, sau autorizatie pentru depozitare cereale in aceasta localitate;

- in factura nr. ... emisa de acelasi furnior nu a fost anexate toate avizele de expeditie in vederea corelarii documentelor de livrare;

- pe avizele de expeditie sau pe facturi nu a fost inscris " marfa din custodie " desi societatea inregistreaza marfa in contul 357;

- o parte din avizele de expeditie nu au inscrisa data intocmirii, etichetele de identificare ale esantioanelor s-au intocmit in baza numarului mijlocului de transport iar cantitatea din avize nu corespunde cu cea din etichete.

- avizele nu au inscris ruta pe care s-a transportat marfa.

În urma verificarii efectuate , organele de inspectie fiscala au stabilit ca exista suspiciuni privind realitatea achizitiilor de cereale datorita faptului ca nu se poate face corelarea între cantitatea înscrisa în facturile de achizitie, avizele de însoțire a marfii si documentele de transport astfel ca s-a procedat la verificarea încrucisata a furnizorului SC SRL.

Din Raportul de inspectie fiscala nr... si Procesul - verbal nr. ...intocmite de catre inspectori din cadrul AIF Timis la SC SRL s-a constatat faptul ca societatea nu desfasoara activitatea la sediul social declarat , reprezentantul legal a refuzat prezentarea la organul fiscal teritorial in vederea verificarii fiscale, deasemenea societatea nu a depus declaratia informativa cod 394 aferenta trim.IV 2009 si declaratia recapitulativa cod 390 aferenta sem.II 2009.

În consecinta, s-a stabilit ca neexistând documente justificative care sa poata confirma intreaga cantitatea livrata si transportul cerealelor de la acest furnizori, nu se justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata si având în vedere prevederile art.145 alin.1 si 3 lit.a si b coroborate cu art.126 alin.1 lit.a si b din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Contestatoarea sustine ca documentele pe care le-a anexat la dosarul contestatie, fac dovada îndeplinirii celor doua conditii care trebuie respectate pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor, prevazute de art.145 – 146 din Codul fiscal iar facturile fiscale cuprind toate informatiile prevazute de art.155 alin.5 din acelasi act normativ.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;”

Deci dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de justificarea achizitiilor cu documente si utilizarea bunurilor achizitionate în folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodata, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, este necesara respectarea conditiilor prevazute la art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„ Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);”

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, legiuitorul reglementeaza la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art.146 alin.1 din Codul fiscal.

„ Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care sa contina cel puțin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct.78.[...]”

Prin urmare, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, persoana impozabila trebuie sa justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

“) Factura cuprinde în mod obligatoriu urmatoarele informatii:

a) numarul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifica factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare prevazut la art. 153, dupa caz, ale persoanei impozabile care emite factura;(...

e) denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare prevazut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz;(...

k) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, (...)

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 cota, scutire sau operațiune netaxabilă, pretul unitar, exclusiv taxă, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de pret;

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

1. în cazul în care nu se datorează taxă, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxă se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;

(...)

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

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu."

Conform prevederilor art.155 (8) lit.a din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2007:

" Prin norme se stabilesc condițiile în care:

a) se poate întocmi o factura centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri sau prestări separate de servicii," iar la pct.72.(3) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal:

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

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

b) toate documentele emise la data livrării de bunuri sau prestării de servicii sa fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare."

Asadar, potrivit prevederilor legale mai sus mentionate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie sa justifice dreptul de deducere pentru taxă pe valoarea adaugata datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, **cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege invocate.**

În cazul întocmirii unei facturi centralizatoare pentru cantitate înscrisă în factura trebuie să se prezinte în mod obligatoriu documentele anexate la aceasta.

Din analiza raportului de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei aferentă facturilor emise de SC SRL întrucât **nu s-a putut face corelarea cantitatilor înscrise în facturile fiscale de achiziție și avize, și care să ateste realitatea derulării tranzacțiilor în întreg circuitul acestora,** respectiv documente din care să rezulte depozitele de unde provin marfurile, date privind mijloacele de transport care au efectuat transportul, cantitățile recepționate pe baza avizelor de însoțire a marfurilor, întrucât așa cum s-a menționat societatea furnizoare nu desfășoară activitate la sediul social declarat și nu au depus declarații privind impozitele și taxele datorate bugetului, furnizorul fiind înscrisă în lista contribuabililor inactivi începând cu anul 2010.

Având în vedere cele de mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă ca document justificativ pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, **dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, sau care cuprind date referitoare la ce nu pot fi justificate cu documente, cum este cazul în speta,** cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorii în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, **acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea cantității înscrise în acestea, respectiv avizele de însoțire** având în vedere că facturile fiscale cuprind cantități achiziționate care nu corespund cu avizele, contractele de custodie sunt încheiate anterior obținerii recoltei, marfurile au fost expediate din depozite neautorizate.

Astfel, în vederea justificării cantității achiziționate înscrise în facturile fiscale și având în vedere că transportul cerealelor este condiționat de capacitatea mijloacelor de transport auto, se reține că acest fapt implică în mod obligatoriu întocmirea avizelor de însoțire a marfurilor pe timpul transportului precum și a documentelor de transport, respectiv factura fiscală de transport, foaie de parcurs, etc.

Totodată, potrivit prevederilor art.1, din OMFP nr.2226 din 27 decembrie 2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la [art. 1](#) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

“ Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factura este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

(1) În situațiile în care bunurile circula fără să fie însoțite de factura, documentul utilizat pe perioada transportului este avizul de însoțire a marfii, cu excepțiile prevăzute expres de reglementările legale în vigoare.

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

Prin Anexa nr. 2 din OMFP nr.2226/2006 se prevăd normele de întocmire și utilizare a “DE ÎNSOTIRE A MARFII” respectiv:

“Conținutul minimal obligatoriu de informații al avizului de însoțire a marfii este următorul:

- seria și numărul intern de identificare a formularului;*
- data emiterii formularului;*
- datele de identificare ale furnizorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală);*
- datele de identificare ale cumpărătorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală);*
- denumirea și cantitatea bunurilor livrate;*
- date privind expediția: numele delegatului, buletin/carte identitate (serie, număr), numărul mijlocului de transport, ora livrării, semnatura delegatului;*
- semnatura expeditorului.”*

Potrivit celor de mai sus se reține că avizul de însoțire a marfii pe timpul transportului este documentul ce trebuie anexat la factura fiscală în condițiile în care factura nu se poate emite la data livrării marfii din motive obiective, cum este cazul în speta, respectiv atunci când se efectuează mai multe livrări separate, transportul cerealelor neputând fi efectuat în cantitatea achiziționată de la furnizor și înscrisă în factura fiscală deoarece este condiționat de capacitatea mijloacelor de transport auto.

Ca urmare, avizul de însoțire a marfii este documentul care justifică cantitatea de marfă achiziționată înscrisă în facturile fiscale și cantitatea ce intră în magazia, depozitul, respectiv gestiunea societății cumpărătoare.

Se reține că, deși în avizele de însoțire a marfii este înscris numărul de înmatriculare al mijlocului de transport auto societatea nu face dovada cu documente justificative, respectiv din avizele de însoțire a marfii nu reiese ruta parcursă și locul de încărcare - descărcare, nu sunt prezentate facturi privind transportul marfii, foi de parcurs etc, nu este îndeplinită

conditia privind acordarea dreptului de deducere a TVA respectiv aceea a justificarii achizitiilor de cereale cu documentele prevazute de actele normative.

Pe cale de consecinta, nefiind justificata achizitia cantitatilor de cereale cu documente si nefiind justificat transportul acestora de la furnizor la beneficiar cu documente de transport nu se justifica realitatea achizitiilor în scopul realizarii de operatiuni taxabile .

Referitor la sustinerea contestatoarei potrivit careia detine facturi fiscale ce sunt completate cu toate elementele cerute de formular, se retine ca in fundamentarea constatarilor privind achizitiile si livrarile de cereale se iau in considerare si de modul de decontare între societati, modalitatea de transport, existenta stocurilor si a depozitelor la producator sau la cel care livreaza marfa, precum si orice alte elemente de natura sa stabileasca realitatea operatiunilor comerciale efectuate privind achizitiile si livrarile de cereale.

Pe cale de consecinta, în mod legal organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA aferenta facturilor de achizitie de cereale emise de SC ... SRL si au respins la rambursare TVA în suma de ... lei, astfel ca se impune respingerea ca neîntemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in baza referatului nr. ..., in temeiul prevederilor OG nr.92/2003, republicata privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele MFP se

D E C I D E :

1. respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma de ... lei ce reprezinta TVA;
2. prezenta decizie se comunica la:
 - Societatea....
 - SAF- Activitatea de Inspectie Fiscala

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata de catre contestator la instanta judecatoreasca de contencios administrativ , in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

p. DIRECTOR EXECUTIV