



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 95/19.11.2007
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către S.A.F. - Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța prin adresa nr..... din 24.10.2007, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../24.10.2007, cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.**, cu sediul în oraș Ovidiu,, jud.Constanța, CUI

Obiectul contestației îl reprezintă măsura constând în respingerea rambursării taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei dispusă prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr....., întocmită în data de 14.09.2007 în baza Raportului de inspecție fiscală din 12.09.2007 de organele de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. – Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța.

Contestația a fost introdusă prin reprezentantul legal al societății, fiind îndeplinite astfel prevederile art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a fost depusă în termenul prevăzut la art.207(1) din același act normativ.

Astfel, actul atacat a fost comunicat în data de 15.09.2007, iar contestația a fost depusă la organul emitent în data de 15.10.2007, fiind înregistrată sub nr.....

Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.206 și 209(1) din O.G. nr.92/2003 republicată, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la S.A.F. - Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța sub nr..... din 15.10.2007, societatea, prin reprezentantul său legal, formulează contestație împotriva măsurii constând în respingerea rambursării taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei dispusă prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../14.09.2007, întocmită în baza Raportului de inspecție din 12.09.2007 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul SA.F. - Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța, solicitând anularea acestor acte.

În susținerea acțiunii sale petenta invocă următoarele :

T.V.A. solicitată la rambursare este aferentă facturii fiscale seria nr..... din 24.11.2006 emisă de S.C. S..... S.A. Bacău - societate în faliment și a fost respinsă la rambursare considerându-se că acest formular cu regim special este nelegal procurat/întocmit, temeiurile de drept invocate de organul de inspecție fiind:

- art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- art.51 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- Ordinul M.F.P. nr.1082/2005 privind aplicarea H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiar-contabilă,
- pct.59 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

a) Referitor la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta invederează că forma anterioară a acestui articol a fost modificată prin art.I pct.114 din Legea nr.343/2006, abrogându-se inclusiv dispozițiile alin.(8), situație în care acesta nu mai poate fi invocat ca temei de drept al unei decizii de impunere, cu atât mai mult cu cât, începând cu data de 01.01.2007 legiuitorul a înțeles să înlăture formalismul în ceea ce privește utilizarea formularelor cu regim special.

b) Cu privire la art.51 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta subliniază că acesta a fost modificat de dispozițiile H.G. nr.1861/29.12.2006, astfel încât vechiul text elaborat sub imperiul dispozițiilor Codului fiscal în redactarea inițială, a fost abrogat.

În acest context, apreciază că, pentru a avea dreptul la rambursare, solicitantul trebuie să îndeplinească doar obligațiile prevăzute la alin.1 lit.a)-c) în sensul completării unei cereri însoțită de factură iar rambursarea trebuie efectuată în termenul și în modalitatea prevăzută de lege, eliminându-se obligativitatea cuprinsă în vechiul text cu privire la documentele prevăzute de dispozițiile art.145 alin.(8) din Codul fiscal și/sau alte documente specifice aprobate prin H.G. nr.831/1997.

c) Cu privire la dispozițiile art.4 din Ordinul M.F.P. nr.1082/2005 privind aplicarea H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiar-contabilă, petenta subliniază că sancțiunea prevăzută pentru nerespectarea acestor prevederi era cuprinsă în dispozițiile art.6 din H.G. nr.831/1997 care stipulau că :

“procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special din alte surse decât cele prevăzute în această hotărâre sunt interzise, iar operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate“.

În acest sens, susține că factura în speță a fost procurată de societatea debitoare – S..... S.A. Bacău - de la instituțiile autorizate, fiind personalizată cu datele societății aflate în lichidare și purtând mențiunea că aceasta se află în proces de lichidare.

Totodată, apreciază că, deși lichidatorul a încălcat dispozițiile cu privire la procurarea în numele societății debitoare a unor noi formulare cu regim special, cu toate acestea nu se poate reține o încălcare a legii de natură a pune sub semnul întrebării valabilitatea facturilor, atâta timp cât ele au fost înregistrate în contabilitatea societății debitoare aflată în procedura de insolvență și nu s-a produs nici un prejudiciu, lichidatorul fiind doar sancționat contravențional fără a fi luate măsuri în ceea ce privește anularea operațiunii.

Argumentul cel mai important pe care petenta îl invocă este că art.6 din H.G. nr.831/1997 nu mai poate fi aplicat prin prisma condițiilor impuse de vechiul Cod fiscal, de Normele metodologice de aplicare și de Ordinul M.F.P. nr.1082/2005, având în vedere intrarea în vigoare a O.M.F.P. nr.2226/27.12.2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, care elimină obligativitatea procurării de formulare cu regim special de la Imprimeria Națională.

Petenta apreciază că, din acest punct de vedere confirmat și de dispozițiile art.155 alin.(5) din Codul fiscal în redactarea actuală, factura în baza căreia a solicitat rambursarea de taxă pe valoarea adăugată îndeplinește condițiile prevăzute de lege.

d) În ceea ce privește încălcarea dispozițiilor pct.59 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, petenta subliniază că acest text de lege nu mai este în vigoare, fiind abrogat prin H.G. nr.1861/2006.

Totodată, apreciază că, chiar și în redactarea inițială a acestei norme juridice, motivele invocate de organul de inspecție sunt nelegale având în vedere prevederile legii speciale, de strictă interpretare și aplicare, respectiv art.120 alin.(2) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, potrivit căroră:

„dacă vânzarea activelor se face prin licitație publică, procesul verbal de adjudecare constituie titlu de proprietate”.

În acest sens, petenta susține că procesul verbal de adjudecare s-a încheiat în data de 22.11.2006 iar potrivit prevederilor art.IV pct.4.3 din acest act, plata trebuia efectuată integral în termen de 30 zile calendaristice de la data semnării acestuia, fiind evident că, pentru a putea efectua plățile asumate prin procesul verbal de adjudecare, lichidatorul judiciar trebuia să emită facturile corespunzătoare, acestea constituind singurele documente în baza cărora a putut efectua operațiunile de plată.

Pe lângă expunerea argumentelor prezentate, petenta consideră că, chiar dacă organele de inspecție ar fi constatat încălcarea unor dispoziții legale cu privire la valabilitatea facturilor emise de societatea debitoare aflată în procedura insolvenței, măsura respingerii rambursării T.V.A. înscrisă în factura în cauză este nelegală, atâta timp cât nu s-a dispus anularea acestei facturi și obligarea lichidatorului judiciar al societății debitoare de a emite facturi noi, cu respectarea dispozițiilor legale.

Totodată, invederează că măsura dispusă de organul de inspecție nu a ținut seama că este singura parte prejudiciată, neputând solicita lichidatorului restituirea sumelor achitate în urma câștigării licitației deoarece factura este în vigoare și neputând obține rambursarea taxei înscrisă în aceste facturi.

Din punctul său de vedere, organul de inspecție trebuia să solicite anularea facturilor emise de lichidator cu încălcarea dispozițiilor legale și emiterea unor documente noi, deoarece, fără a le desființa, facturile reprezintă documente corect întocmite, care urmează să își producă efectele nu numai în ceea ce privește transferul dreptului de proprietate a activului adjudecat (aspect ce nu a fost analizat și contestat de organul de control) ci și în ceea ce privește dreptul de rambursare a T.V.A. aferentă.

În concluzie, pentru motivele expuse petenta solicită anularea deciziei de impunere atacate și a raportului de inspecție fiscală în baza căruia a fost întocmită și admiterea cererii de rambursare a T.V.A. în sumă de lei rezultată din factura fiscală seria nr..... din 24.11.2006 emisă de S..... S.A. Bacău - societate în faliment.

II. Raportul de inspecție fiscală din data de 12.09.2007 a fost întocmit de organele S.A.F. - Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța în vederea soluționării decontului cu sumă negativă de T.V.A. cu opțiune de rambursare aferent lunii noiembrie 2006, înregistrat la A.F.P. Ovidiu sub nr..... din 21.12.2006.

Urmare controlului s-a constatat că societatea a achiziționat activul “Platforma S.....” de la lichidatorul judiciar al S.C. S..... S.A. Bacău, societatea S..... SRL Bacău, contravaloarea activului adjudecat conform Procesului verbal de adjudecare nr..... din 22.11.2006 fiind consemnată în două facturi fiscale:

- nr...../22.11.2006 în valoare totală de RON (taxare inversă)
- nr...../22.11.2006 în valoare totală de RON (taxare normală).

Plata acestor facturi s-a efectuat prin virament bancar în data de 28.12.2006.

Referitor la acest aspect, organul de inspecție a constatat că emiterea celor două facturi fiscale s-a efectuat înainte de îndeplinirea formalităților impuse de lege pentru transferul dreptului de proprietate, respectiv înainte de încasarea prețului de adjudecare a activului, încălcându-se astfel prevederile pct.59 alin(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În baza ultimei facturi societatea CONSTANTA S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei .

Urmare verificării celor două facturi fiscale, organul de inspecție a constatat că acestea au fost achiziționate și emise de S.C. S..... S.A. și nu de lichidatorul judiciar S.C. S..... SRL Bacău, încălcându-se prevederile art.4 din O.M.F.P. nr.1082/28.07.2005 pentru aplicarea prevederilor H.G. nr.831/1997 potrivit căruia formularele cu regim special utilizate în vederea efectuării operațiunilor necesare lichidării vor fi procurate de către persoanele juridice sau fizice autorizate să desfășoare activități de lichidare în baza unor comenzi ferme la Compania Națională Imprimeria Națională.

În vederea verificării legalității și realității operațiunilor consemnate în cele două facturi fiscale s-a dispus efectuarea unui control încrucișat al furnizorului S..... S.A. Bacău - societate în faliment.

Urmare acestei solicitări, prin adresa nr...../21.05.2007 D.G.F.P. Bacău - A.F.P. pentru Contribuabilii Mijlocii a transmis următoarele informații:

- licitația în baza căreia s-a achiziționat activul Platforma S..... aparținând debitoarei falite S.C. S..... S.A. a fost contestată. În primă instanță, Tribunalul Bacău a admis contestația pentru anularea licitației, sentința fiind atacată cu recurs.

- drept urmare, asupra legalității procedurii de licitație urmează a se pronunța instanța de judecată, până în prezent neexistând o hotărâre definitivă și irevocabilă.

Cu privire la legalitatea utilizării de către lichidatorul judiciar a celor două facturi fiscale cu regim special de înscriere și numerotare aparținând S.C. S..... S.A. pe care s-a aplicat o ștampilă cu mențiunea "societate în faliment", fără ca aceste documente să fie achiziționate în conformitate cu dispozițiile exprese ale O.M.F.P. nr.1082/2005, prin adresa nr...../23.04.2007 s-a solicitat Ministerului Finanțelor Publice punctul de vedere.

În răspunsul comunicat de Direcția de reglementări contabile din minister cu adresa nr..... din 31.07.2007 s-a precizat că nu există derogări de la prevederile reglementate prin O.M.F.P. nr.1082/2005 referitoare la achiziționarea facturilor utilizate de către lichidatori.

Urmare constatărilor efectuate și demersurilor întreprinse, organul de inspecție a considerat că petenta a dedus T.V.A. din factura fiscală nr..... din 22.11.2006 care reprezintă un document nelegal procurat/întocmit, invocându-se și dispozițiile art.6 din H.G. nr.831/1997, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere și numerotare din alte surse sunt interzise, operațiunile consemnate în acele formulare neputând fi înregistrate în contabilitate.

În consecință, s-a stabilit că taxa în sumă de lei nu întrunește condițiile de deducere prevăzute la art.145 din Codul fiscal, motiv pentru care s-a respins rambursarea acesteia.

În baza raportului de inspecție a fost întocmită Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..... din 14.09.2007, în care a fost respinsă la rambursare T.V.A. în sumă de lei, din totalul sumei solicitate în cuantum de lei.

Raportul de inspecție și Decizia de impunere nr...../14.09.2007 au fost transmise contribuabilului prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire în data de 15.09.2007.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de inspecție, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

Speța supusă soluționării este dacă petenta are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturi fiscale întocmite de lichidatori, care nu au fost procurate din sursele indicate de lege.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate în vederea soluționării decontului cu sumă negativă de T.V.A. cu opțiune de rambursare aferent lunii noiembrie 2006, s-a constatat că societatea a achiziționat activul „Platforma S.....” aparținând S.C. S..... S.A. Bacău – societate în faliment și a dedus T.V.A. aferentă în sumă de lei dintr-o factură fiscală întocmită de lichidatorul acestei societăți - S.C. S..... S.R.L., factură care aparține însă societății proprietare a activului și pe care a fost aplicată mențiunea „societate în faliment”, nefiind procurată din sursele indicate la art.4 din O.M.F.P. nr.1082/28.07.2005 pentru aplicarea prevederilor H.G. nr.831/1997.

Drept urmare, în temeiul dispozițiilor art.6 din H.G. nr.831/1997, coroborate cu dispozițiile pct.51 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, conform cărora deducerea T.V.A. trebuie justificată cu documentele prevăzute la art.145 alin.(8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin H.G. nr.831/1997 cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție a stabilit că nu sunt întrunite condițiile de deducere

prevăzute la art.145 din Codul fiscal, motiv pentru care a respins rambursarea T.V.A. în sumă de lei.

Totodată, organul de inspecție a constatat și încălcarea dispozițiilor art.59 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la data emiterii facturilor fiscale în cazul livrării de bunuri imobile.

Petenta contestă măsura dispusă susținând că, referitor la dispozițiile art.145 alin.(8) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, acestea au fost abrogate odată cu intrarea în vigoare a Legii nr.343/2006 pentru modificarea Codului fiscal și drept urmare, nu poate constitui temei de drept al unei decizii de impunere cu atât mai mult cu cât, începând cu data de 01.01.2007 legiuitorul a înțeles să elimine formalismul în ceea ce privește utilizarea formularelor cu regim special.

Cu privire la aplicabilitatea art.51 alin.(2) și a art.59 alin.(3) din H.G. nr.44/2004, petenta susține că acestea au fost modificate prin dispozițiile H.G. nr.1861/29.12.2006, eliminându-se obligativitatea impusă de vechiul text de lege cu privire la documentele prevăzute de dispozițiile art.145 alin.(8) din Codul fiscal și/sau alte documente specifice aprobate prin H.G. nr.831/1997.

Petenta critică și invocarea art.6 din H.G. nr.831/1997 pentru considerentul că acesta nu mai poate fi aplicat având în vedere intrarea în vigoare a dispozițiilor O.M.F.P. nr.2226/27.12.2006 care elimină obligativitatea procurării de formulare cu regim special de la Imprimeria Națională.

Nu în ultimul rând, contestatara este de părere că măsura respingerii cererii de rambursare T.V.A. este nelegală atâta timp cât, deși s-a constatat încălcarea dispozițiilor legale cu privire la emiterea facturilor, organele de control nu au dispus și anularea acestora și obligarea lichidatorului judiciar de a emite facturi noi, cu respectarea dispozițiilor legale.

În drept, aplicabile speței sunt următoarele dispoziții din **Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii:

„Art.145

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

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

(9) Prin normele de aplicare a prezentului titlu, se prevăd situațiile în care se poate folosi un alt document decât cele prevăzute la alin. (8), pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

„Art. 155

Facturile fiscale

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

Prin norme se stabilesc situațiile în care factura fiscală poate fi emisă și de altă persoană decât cea care efectuează livrarea de bunuri.[...].

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

a) seria și numărul facturii;

b) data emiterii facturii;

c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;

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

e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;

f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;

g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";

h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.

precum și următoarele dispoziții din **H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal**, date în aplicarea articolelor susmenționate:

„Pct.51.

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

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

Pct.59

„(3) *În cazul livrării de bunuri imobile, data livrării, respectiv data la care se emite factura fiscală, este considerată data la care toate formalitățile impuse de lege sunt îndeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător. Orice facturare efectuată înainte de îndeplinirea formalităților impuse de lege pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se consideră facturare de avansuri, urmând a se regulariza prin stornarea facturilor de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri imobile*”.

În conformitate cu Ordinul M.F.P. nr.1082 din 28 iulie 2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora:

Art. 4

„(1) *Formularele cu regim special utilizate în vederea efectuării operațiunilor necesare lichidării vor fi procurate de către persoanele juridice sau persoanele fizice autorizate să desfășoare activități de lichidare, în baza unor comenzi ferme la Compania Națională "Imprimeria Națională" sau la tipografiile agreate de aceasta.*

(2) *În vederea preluării comenzii lichidatorul trebuie să facă dovada că a fost împuternicit să efectueze operațiunea de lichidare pentru societatea aflată în proces de lichidare.*

(3) *Formularele comandate de lichidator vor fi personalizate cu datele societății aflate în lichidare și vor purta mențiunea că societatea se află în proces de lichidare.*

(4) *În condițiile în care lichidatorul nu a utilizat toate formularele, acesta va efectua inventarierea formularelor neutilizate și le va preda, în vederea distrugerii, Companiei Naționale "Imprimeria Națională".*

H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevede:

Art.1

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

(2) Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formulare tipizate cu regim special, comune pe economie.

Art. 6

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

Legea nr. 85 din 5 aprilie 2006 privind procedura insolvenței:

„ART. 25

Principalele atribuții ale lichidatorului, în cadrul prezentei legi, sunt:

b) conducerea activității debitorului;

i) vânzarea bunurilor din averea debitorului, în conformitate cu prevederile prezentei legi;

ART. 47

(1) **Deschiderea procedurii ridică debitorului dreptul de administrare - constând în dreptul de a-și conduce activitatea, de a-și administra bunurile din avere și de a dispune de acestea -**, dacă acesta nu și-a declarat, în condițiile art. 28 alin. (1) lit. h) sau, după caz, art. 33 alin. (6), intenția de reorganizare.

(4) **Dreptul de administrare al debitorului încetează de drept la data la care se dispune începerea falimentului.**

ART. 116

(1) **Lichidarea bunurilor din averea debitorului va fi efectuată de lichidator sub controlul judecătorului-sindic.**

ART. 120

(2) **Dacă vânzarea activelor se va face prin licitație publică, procesul-verbal de adjudecare semnat de lichidatorul judiciar constituie titlu de proprietate și va fi înscris, în cazul imobilelor, în registrele de publicitate imobiliară”.**

Din contextul legal citat se reține că justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, în cazul bunurilor achiziționate de la societăți comerciale aflate în procedură de lichidare, se efectuează în baza exemplarului original al facturii fiscale cu regim special procurată de la Compania Națională Imprimeria Națională sau de la tipografiile agreeate de aceasta, de către persoanele împuternicite să efectueze operațiunea de lichidare, în baza unor comenzi ferme.

În speță, se reține că în vederea verificării legalității modului de întocmire a celor două facturi fiscale de către lichidatorul S.C. S..... SRL Bacău al societății S..... S.A.Bacău - societate în faliment precum și a legalității provenienței acestora, organele de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța au dispus efectuarea unui control încrucișat de către organele abilitate din cadrul D.G.F.P. Bacău.

Urmare acestei solicitări a fost încheiat Procesul verbal din data de 22.03.2007 prin care s-a constatat că vânzarea activelor societății S..... S.A. Bacău aflată în procedura de faliment, adjudecate în baza Procesului verbal de adjudecare nr...../22.11.2006 s-a consemnat de către salariatul societății din formularele cu regim special achiziționate în anul 2003, personalizate cu datele acesteia și având aplicată o ștampilă cu mențiunea „societate în faliment”, și nu de către lichidatorul S..... S.R.L., numit de Tribunalul Bacău prin Încheierea din 24.10.2005, pe formularele cu regim special procurate pe bază de comandă de la Compania Națională Imprimeria Națională sau de la tipografiile agreeate, încălcându-se prevederile art.4 alin.(1) din O.M.F.P. nr.1082/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea

modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

În această situație, se reține că nu sunt întrunite condițiile de deducere prevăzute la art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste documente întrucât respectivele facturi fiscale – documente cu regim special utilizate la efectuarea operațiunilor necesare lichidării, nu au fost procurate și emise de societatea desemnată să efectueze aceste operațiuni, din sursele indicate la art.4 din O.M.F.P. nr.1082/2005. Drept urmare, aceste facturi fiscale nu conțin seria și numărul alocate în cadrul sistemului unitar de înscriere și numerotare și nu au tipărită mențiunea privind starea societății S....., aceasta fiind aplicată cu ajutorul unei ștampile cu înscrisul “Societate în faliment”.

Formularele de facturi fiscale în care a fost reflectată vânzarea de active ale societății aflate în faliment conțin seria și numărul alocate acestei societăți, în cadrul sistemului unitar de înscriere și numerotare la nivel național, iar aceste formulare nu mai pot fi utilizate deoarece prin deschiderea procedurii falimentului, societății S..... i s-a ridicat dreptul de a-și conduce și administra activitatea și de a dispune de averea sa, vânzarea activelor acesteia fiind efectuată de lichidatorul numit în cadrul procedurii (art.116 din Legea nr.85/2006), pe formularele cu regim special comandate și procurate de acesta, din sursele prevăzute de lege.

Nerespectarea prevederilor articolului 4 din Ordinul nr.1082/2005 este sancționată de legiuitor conform dispozițiilor art.6 din H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, potrivit cărora operațiunile consemnate în aceste formulare procurate din alte surse nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Nu pot fi reținute în soluționarea contestației argumentele prezentate de contestatară în apărarea sa, precum că temeiurile legale invocate de organul de inspecție nu ar mai produce efecte ca urmare a modificării sau abrogării acestora prin alte acte normative și că în speță ar fi aplicabile și dispozițiile legii speciale – Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, de strictă interpretare și aplicare.

Astfel, Legea nr.343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care a modificat art.145 eliminând alin.(8) al acestuia a intrat în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2007, ulterior datei de 22.11.2006 când au fost întocmite formularele de facturi fiscale în discuție.

Deasemenea, și H.G. nr.1861 din 21 decembrie 2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, prin care a fost modificat pct.51 din acest ultim act normativ, a intrat în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2007.

Ordinul M.F.P. nr.2226/27.12.2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile a eliminat obligativitatea procurării de formulare financiar-contabile cu regim special de la Imprimeria Națională începând cu data de 01 ianuarie 2007, pentru perioada de până la această dată fiind incidente dispozițiile art.6 din H.G. nr.831/1997 care sancționează procurarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute prin hotărâre sau prin ordine emise în aplicarea acesteia.

Mai mult, dispozițiile Ordinului nr.2226/2006 prevăd în mod expres că **formularele de facturi fiscale, pretipărite, înseriate și numerotate sub supravegherea Companiei Naționale "Imprimeria Națională" - S.A., vor putea fi utilizate și după data de 1 ianuarie 2007, până la epuizarea stocului existent** iar utilizarea formularelor cu seriile și plajele de numere alocate în cursul anului 2006 se va efectua în condițiile respectării prevederilor Codului fiscal.

În legătură cu legalitatea utilizării de către lichidatorul judiciar a celor două formulare cu regim special de înscriere și numerotare aparținând S.C. S..... S.A., pe care s-a aplicat o ștampilă cu mențiunea - „societate în faliment”, fără a fi achiziționate în conformitate cu prevederile exprese ale O.M.F.P. nr.1082/2005, s-a pronunțat și Ministerul Economiei și Finanțelor prin Direcția de reglementări contabile care, prin adresa nr...../31.07.2007 a precizat

că nu există derogări de la prevederile referitoare la achiziționarea facturilor utilizate de către lichidatori, formularele utilizate de aceștia intrând sub incidența Ordinului nr.1082/2005 privind aplicarea H.G. nr.831/1997 .

Referitor la susținerea petentei cu privire la abrogarea art.59 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 prin H.G. nr.1861/2006 , se reține că acest fapt s-a petrecut după data de 01.01.2007, dispozițiile acestuia fiind în vigoare la data emiterii celor două facturi fiscale.

Argumentul invocat precum că în speță ar fi aplicabile prevederile Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței potrivit căreia procesul verbal de adjudecare constituie titlu de proprietate, nu au relevanță în cazul de față deoarece:

- pe de o parte, la art.5 - Transferul dreptului de proprietate asupra activului, din Procesul verbal de adjudecare nr..... din 22.11.2006 se prevede: "***Atributele integrale ale dreptului de proprietate se transmit de drept adjudecatarului în momentul achitării integrale a prețului confirmată de banca Vânzătorului, sub rezerva punerii în posesie***" iar la art.9 - Clauza specială se subliniază: "**După achitarea integrală a prețului de adjudecare prezentul proces verbal de adjudecare constituie TITLU DE PROPRIETATE în conformitate cu prevederile Legii nr.85/2006, art.120, pct.1**". Drept urmare, condiția impusă chiar în procesul verbal de adjudecare pentru transmiterea dreptului de proprietate asupra activelor este achitarea integrală a prețului .

- pe de altă parte, dispozițiile legale privind taxa pe valoarea adăugată impun obligația ca, în cazul livrării de bunuri imobile, emiterea facturii să se efectueze la data la care toate formalitățile impuse de lege sunt îndeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător, respectiv, în speță, la data achitării integrale a prețului de adjudecare, facturările anterioare acestei date fiind considerate facturări de avansuri.

În consecință, potrivit clauzelor Procesului verbal de adjudecare și prevederilor legale în materie de T.V.A., lichidatorul societății S..... Bacău avea obligația de a emite facturi fiscale pentru valoarea integrală a activelor vândute în baza Procesului verbal de adjudecare, la data achitării integrale a prețului de adjudecare, respectiv în data de 28.12.2006, facturările efectuate până la această dată fiind considerate avansuri, acest aspect fiind sesizat în mod corect de organul de inspecție fiscală.

În privința susținerii petentei potrivit căreia măsura respingerii cererii de rambursare ar fi nelegală întrucât organul de inspecție nu a dispus anularea facturilor fiscale și obligarea lichidatorului de a emite facturi noi, cu respectarea dispozițiilor legale, se reține că aceasta este neîntemeiată întrucât organul de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - A.C.F. Constanța nu are competențe legale în acest sens.

Cel care are obligația de îndrepta eroarea și de a emite facturi fiscale în concordanță cu dispozițiile legale în vigoare este lichidatorul societății S....., respectiv societatea S..... S.R.L. Bacău, care, de altfel a și fost sancționată contravențional de către organele D.G.F.P. Bacău pentru nerespectarea dispozițiilor legale emise de Ministerul Finanțelor cu privire la întocmirea și utilizarea documentelor justificative.

În concluzie, având în vedere argumentele de fapt și de drept mai sus prezentate, se reține că măsura privind respingerea rambursării taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei dispusă de către organele de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - A.C.F. Constanța este întemeiată legal, deoarece factura fiscală seria nr..... din 22.11.2006 în care a fost consemnată vânzarea activelor societății S..... S.A. – în faliment, nu întrunește condițiile de deducere prevăzute la art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nefiind un document cu regim special procurat de lichidator din sursele indicate de Ordinul nr.1082/2005 privind aplicarea H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Pe cale de consecință, se va respinge contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, nr...../14.09.2007.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.210 și 216 alin.(1) din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../14.09.2007 și a Raportului de inspecție fiscală din 12.09.2007 întocmite de organele de inspecție din cadrul S.A.F. - A.C.F. Constanța, pentru suma de lei, reprezentând T.V.A. respinsă la rambursare.

**DIRECTOR EXECUTIV,
BOGDAN IULIAN HUȚUCĂ**

C.S.