



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B
Tel : +0256499334
Fax : +0256499332
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

DECIZIA NR. 2888/976/28.11.2014

privind soluționarea contestației formulate de **SC x SRL** înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.53549/16.10.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat A.J.F.P. Caraș-Severin - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2 prin adresa nr.x /15.10.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/16.10.2014, asupra contestației formulate de **SC x SRL** cu domiciliul fiscal în x, nr.421, jud. x, CUI x, înregistrată la ORC Timiș J x/x/x reprezentată prin administrator judiciar SCP xxx cu sediul social în x, str. xx, nr.x, jud.x.

SC x SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/13.08.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/13.08.2014, pentru suma de **x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

De asemenea, prin contestația formulată se îndreaptă și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/13.08.2014 emisă de Serviciul Inspecție Fiscală nr.2.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este autenticată prin semnatura și ștampila reprezentantului legal.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată SC x SRL solicită anularea în tot, ca netemeinică și nelegală a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.x/13.08.2014 în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr.x/13.08.2014 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție

fiscală nr.x/13.08.2014, emise de către Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin.

Contestatoarea susține că are drept de deducere pentru următoarele sume:

- suma de x lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.12.2012-31.01.2013;

- suma de x lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.02.2013-28.02.2013;

- suma de x lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.03.2013-31.03.2013;

- suma de x lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.04.2013-31.05.2013;

- suma de x lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.06.2013-30.06.2013;

- suma de x lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.07.2013-31.08.2013;

- suma de x lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.09.2013-31.10.2013;

De asemenea, susține că în mod netemeinic, organul fiscal a stabilit că TVA solicitată la deducere, prin decontul nr. x/25.03.2014, este în cuantum de lei, în condițiile în care suma efectiv solicitată la deducere este în cuantum de x lei.

Contestatoarea arată că, în perioada 08.04.2014-24.07.2014 a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale privind modul de calcul, declarare și plată a TVA pentru perioada 01.12.2012-31.01.2014. Urmare a verificărilor efectuate, inspecția fiscală a constatat că nu îndeplinește condițiile de deducere a TVA în cuantum de x lei.

În opinia sa, din cuantumul total de x lei, stabilit de organele de inspecție fiscală, dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei a fost respins cu încălcarea dispozițiilor legale în materie, motiv pentru care contestă această sumă.

Argumente în privința nelegalității actului administrativ-fiscal.

Contestatoarea arată că prin decizia de impunere întocmită urmare a inspecției fiscale parțiale, efectuată pentru perioada 01.12.2012-31.01.2014, organul de inspecție fiscală a refuzat dreptul de deducere a TVA aferentă tranzacțiilor comerciale desfășurate cu SC x SRL și SC x SRL.

În considerarea argumentelor pe care le învederează infra, cu referire la modul în care organul de inspecție fiscală a motivat în fapt și în drept soluțiile consfințite prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, contestatoarea solicită organului de soluționare să constate nulitatea acestor acte.

Astfel, modul deficitar și contrar prevederilor legale în care a fost efectuată motivarea actului administrativ-fiscal echivalează cu o lipsă de motivare, întrucât organul de inspecție a recurs la motive de fapt și de drept care fie nu au nici un fundament, fie sunt străine materiei analizate.

În aceste condiții, organul fiscal a produs o vătămare, în sensul prevederilor art.175 alin.(1) Cod procedură civilă, constând în lipsirea sa de un drept patrimonial, reprezentat de dreptul nostru de a deduce TVA aferentă achizițiilor de la cele două societăți: SC x SRL și SC x SRL.

Obligația legală a organului fiscal de a motiva decizia de impunere este prevăzută în cuprinsul art.43 alin.(2) lit.e) și lit.f) Cod procedură fiscală. Această obligație este întărită de prevederile art.65 alin.(2) Cod procedură fiscală care prevede că „organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.

Deficiența motivării în fapt și în drept efectuată de organele fiscale este argumentată pe larg la pet. II.2.-II.4. infra, cu privire la tranzacțiile efectuate cu SC x SRL și SC x SRL.

Contestatoarea consideră că textele legale ale art.146 Cod fiscal și pct.46 din Normele metodologice, invocate de organul fiscal ca temei legal, sunt clare și nu lasă loc interpretărilor și că îndeplinește toate cerințele legale impuse. De asemenea, arată că respectivele texte legale reprezintă cadrul general care reglementează dreptul de deducere în materia TVA, iar atunci când legiuitorul a dorit să restricționeze aplicarea acestor prevederi a făcut-o în mod expres, în conformitate cu dispozițiile din Directiva TVA care permit o anumită marja de manevra statelor membre.

Este cazul art.11 Cod fiscal care cuprinde, la alin.(12) și alin.(14), dispoziții cu caracter special, care limitează dreptul de deducere, chiar dacă sunt îndeplinite condițiile instituite prin art.146 Cod fiscal. Aceste prevederi fac parte din dispozitivul de combatere a fraudei și evaziunii fiscale, amenajat de art.11, ale cărui texte sunt în continua dezvoltare, permițând atât recalificarea unor operațiuni pe principiul realității economice, cât și combaterea tranzacțiilor artificiale.

Motivele care conduc la pierderea dreptului de deducere sunt clar și limitativ prevăzute la art.11 alin.(12) și alin.(14) Cod fiscal. Astfel, legiuitorul fiscal reglementează în mod distinct pierderea dreptului de deducere a beneficiarilor urmare a:

- tranzacțiilor desfășurate cu un contribuabil declarat inactiv prin Ordin al Președintelui ANAF: art.11 alin.(12) Cod fiscal;
- tranzacțiilor desfășurate cu un contribuabil a cărui înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată: art.11 alin.(14) Cod fiscal;

Aceste dispoziții reprezintă norma (baza legală) specială aplicabilă în cazul tranzacțiilor desfășurate cu contribuabili declarați ca inactivi sau cu contribuabili a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată. Raportat la caracterul general aplicabil al dispozițiilor art.145 și 146 Cod fiscal, acestea din urma transpun dispozițiile de principiu ale art.178 din Directiva TVA, și ca atare ele acoperă toate situațiile de deductibilitate, cu excepția celor special prevăzute fie în alte texte ale Directivei, fie în legile naționale care reglementează dispozitive de luptă împotriva fraudei, în limitele permise de Directiva (a se vedea, inter alia, hotărârile pronunțate de CJUE în cauza C-97/90 Lennartz, para. 27, cauza C-409/99 Metropol și Stadler, para. 4, cauza C-317/94 Elida Gibbs, parag. 33, cauza C-427/98 Comisia c. Germania, parag. 42, cauzele reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Garage Molenheide și alții, para. 42 și urm.)

Din aceasta perspectiva rezultă fără dubiu că se află în prezenta unei dispoziții legale speciale, derogatorii de la dreptul comun reprezentat de art.146 Cod fiscal, care a fost reglementată în scopul de a stabili regimul deductibilității cheltuielilor și al TVA la beneficiarii unor operațiuni desfășurate cu furnizori declarați inactivi sau cărora le-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA. O dovada suplimentară a atenției acordate de legiuitor o constituie separarea celor două cauze de nedeductibilitate, pentru care, în formularea inițială, era alocat un singur alineat, alin. (12).

Dispozitivul complex reprezentat de art.11 alin.(12) și alin.(14) a fost construit de legiuitor tocmai pentru a ușura munca inspecției fiscale, ca aceasta să aibă la îndemână un text clar, distinct, în care nu mai este necesar să combată neîndeplinirea condițiilor de la art.146, ci să invoce pur și simplu aceasta răspundere obiectivă, fără culpa din partea beneficiarului livrării.

La examinarea constatărilor echipei de inspecție fiscală, rezultă că organul fiscal a evitat cu buna știință să invoce baza legală special pusă la dispoziția sa pentru acest tip de tranzacții, tocmai pentru ca în speța o mare parte a acestor tranzacții s-au desfășurat cu contribuabili cărora încă nu li se anulase înregistrarea în scopuri de TVA, ceea ce constituie fie necunoașterea priorității legii speciale, fie, mai grav, un abuz în aplicarea legii.

Legea nu poate fi aplicată după bunul plac al organului de inspecție sau după criteriul celui mai favorabil rezultat pentru bugetul statului, ci pe reguli și principii clare, incontestabile, din rândul cărora face parte fără îndoială și principiul specialia generalibus derogant.

Contestatoarea consideră că motivarea în drept a organului fiscal cu privire la refuzul dreptului de deducere a TVA putea fi efectuată numai în baza dispozițiilor cu caracter special ale art.11 Cod fiscal, prin probarea aplicabilității ipotezei acestor norme în cazul său și nu prin raportare la prevederile art.146, care nu pot justifica refuzul dreptului de deducere, ci dimpotrivă.

Cu privire la tranzacțiile cu SC x SRL

A. În ceea ce privește tranzacțiile cu această societate, organul de inspecție fiscală constată că:

- a înregistrat și a dedus în mod eronat TVA în cuantum de x lei aferentă facturilor de achiziție de la SC x SRL din perioada 01.12.2012-31.01.2013;
- a înregistrat și a dedus în mod eronat TVA în cuantum de x lei aferentă facturilor de achiziție de la SC x SRL din perioada 01.02.2013-28.02.2013;
- a înregistrat și a dedus în mod eronat TVA în cuantum de x lei aferentă facturilor de achiziție de la SC x SRL din perioada 01.03.2013-31.03.2013;
- a înregistrat și a dedus în mod eronat TVA în cuantum de x lei aferentă facturilor de achiziție de la SC x SRL din perioada 01.04.2013-31.05.2013;
- a înregistrat și a dedus în mod eronat TVA în cuantum de x lei aferentă facturilor de achiziție de la SC x SRL din perioada 01.07.2013-31.08.2013;
- a înregistrat și a dedus în mod eronat TVA în cuantum de x lei aferentă facturilor de achiziție de la SC x SRL din perioada 01.09.2013-31.10.2013.

Contestatoarea arată că, organul fiscal a ajuns la această concluzie prin aprecierea trunchiată și în favorem a situației de fapt fiscale, dar și prin interpretarea textelor legale aplicabile cu ignorarea regulilor elementare în materie. Concluziile la care a ajuns organul de inspecție fiscală în urma acestor aprecieri evidențiază, în mod eronat, în principal, lipsa calității de documente justificative a facturilor întocmite de SC x SRL către SC x SRL, dar și lipsa calității de persoană impozabilă a acestei societăți.

Astfel, în urma consultării bazei de date ANAF, organul de inspecție fiscală a constatat că obiectul de activitate al SC x SRL este potrivit codului CAEN 7490 „Alte activități profesionale, științifice și tehnice”; ca atare, a concluzionat organul fiscal, obiectul de activitate al societății verificate nu avea nicio legătură cu tranzacțiile de bunuri de natura animalelor efectuate cu SC x SRL.

Așa cum remarcă organul fiscal, obiectul de activitate al SC x SRL este cel declarat în ultimul bilanț. Pe site-ul MFP, secțiunea „informații fiscale și bilanțuri”, sunt disponibile informații privind situațiile financiare ale SC x SRL până la data de 31.12.2011. Într-adevăr conform indicatorilor din situațiile financiare la 31.12.2011 (Anexa nr. 5), obiectul de activitate al SC x SRL era cel indicat de către organul fiscal. Cu toate acestea, contestatoarea arată că nu a desfășurat relații comerciale cu SC x SRL până la sfârșitul anului 2011, iar de la data ultimilor indicatori economici publicați pe site-ul MFP, până la data desfășurării tranzacțiilor, obiectul de activitate al societății în discuție putea suferi modificări. Totuși, organul de inspecție fiscală pare să nu fi luat acest aspect în considerare, motiv pentru care nu a considerat necesar să efectueze verificări suplimentare.

Astfel, SC x SRL deține certificatul constatator nr.x1/20.11.2012 eliberat de Registrul Comerțului (Anexa nr. 6), și care a fost prezentat de reprezentantul societății SC x SRL, din cuprinsul căruia reiese ca obiectul principal de activitate al societății este conform cod CAEN 4676 - „Comerț cu ridicata al altor produse intermediare”; SC x SRL are acest obiect de activitate și în prezent, conform certificatului constatator nr.x/05.08.2014 (Anexa nr. 7).

Totodată, din copia Actelor Constitutive, puse la dispoziția sa de către societatea în discuție, reiese ca și activitate secundară codul CAEN 4623 - „Comerț cu ridicata al animalelor vii” (încheiere de atestare avocațială nr.x/28.10.2008), apoi ca activitate principală codul CAEN 4676 „Comerț cu ridicata al altor produse alimentare” (încheiere de atestare avocațială nr. x/10.10.2012). Așa cum reiese din actele puse la dispoziția de către

SC x SRL, această societate a hotărât modificarea obiectului de activitate prin Hotărârea nr. 2/10.10.2012 (Anexa nr. 8).

Și dacă obiectul de activitate ar fi fost diferit, sancțiunea ar fi confiscarea veniturilor obținute de către SC x SRL, pentru care există un text legal expres. Nu există un text legal expres care să conducă la nedeductibilitatea TVA la beneficiar. Toate repetatele modificări ale art.11 alin.(1) Cod fiscal, prin adăugarea celor patru aliniate marcate cu indici, din ce în ce mai sofisticate, nu au inclus și această situație printre cele care conduc la pierderea dreptului de deducere. Astfel, prin dispozițiile art.11 alin. (12) și alin.(14), legiuitorul prevede expres și limitativ pierderea dreptului de deducere a TVA al beneficiarilor tranzacțiilor desfășurate cu: un contribuabil inactiv, declarat astfel prin Ordin al Președintelui ANAF, respectiv cu un contribuabil a cărui înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată și care a fost înscris în Registrul persoanelor a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată.

În continuare, organul de inspecție fiscală invocă faptul că SC x SRL nu a depus raportările financiare aferente anilor 2012 și 2013 și nici deconturile de TVA.

Într-adevăr, potrivit informațiilor publice disponibile pe site-ul MFP (Anexa nr.9), ultima raportare financiară a SC x SRL este aferentă anului 2011. Cu toate acestea, motivele pentru care o societate nu depune raportările financiare anuale sunt diverse (cum ar fi, spre exemplu, lipsa aprobării acestor situații de către auditorii societății) și nu țin în mod obligatoriu de un comportament fiscal inadecvat. De altfel, tot din informațiile disponibile pe site-ul MFP, ultimele prelucrări/înregistrarea ultimei declarații privind SC x SRL datează din ianuarie 2014, ceea ce presupune că societatea își desfășoară în continuare activitatea.

Din informațiile publice prezentate pe site-ul MFP nu rezultă care este însă data depunerii ultimelor declarații în materie de TVA. Totodată, din constatările organului de inspecție fiscală reiese că SC x SRL nu a depus deconturile de TVA (declarația 300), declarațiile informative (394) fiind în schimb depuse, ceea ce infirmă concluziile tranșante ale organului fiscal privind comportamentul fiscal al acestei societăți.

Rezultatele controlului fiscal încrucișat efectuat de către D.G.R.F.P. Cluj Napoca - A.J.F.P. Cluj cu privire la SC x SRL nu sunt la adăpost de orice critică, dimpotrivă:

- solicitarea efectuării controlului încrucișat a fost efectuată prin formularul SCI nr. x/14.04.2014, iar răspunsul D.G.R.F.P. Cluj Napoca - A.J.F.P. Cluj cu privire la rezultatul controlului este din data de 30.05.2014;

- conform informațiilor publice disponibile pe site-ul MFP, dar și a certificatului constator nr.x/05.08.2014, începând cu data de 13.01.2014 SC x SRL și-a schimbat sediul social în mun. x; data ultimei prelucrări la Registrul Comerțului fiind 14.01.2014.

- controlul încrucișat (la 5 luni după mutarea sediului) a fost efectuat la vechiul sediu al SC x SRL din x, Aleea xx, nr.x;

Prin urmare, atât organele fiscale care au efectuat controlul la SC x SRL, cât și organele fiscale care au efectuat controlul activității au ignorat cu rea-credință existența unor informații publice care atestau faptul că SC x SRL nu avea sediul social în localitatea x la data efectuării controlului încrucișat.

În aceste condiții, rezultatele controlului fiscal încrucișat efectuat de către D.G.R.F.P. x - A.J.F.P. x nu sunt deloc surprinzătoare, fiind viciate de reaua-credință a organelor fiscale; astfel, în condițiile în care SC x SRL nu mai avea sediul social în localitatea x nu este de mirare că:

- societatea nu mai funcționează la sediul verificat de D.G.R.F.P. x - A.J.F.P. x;
- reprezentanții societății nu au răspuns invitațiilor organelor fiscale și nu au pus la dispoziția acestora evidența contabilă;

Deși, aceste aserțiuni sunt profund nefundamentate, odată invocate de către organele fiscale ele dau aparența unui argument în susținerea comportamentului inadecvat al SC x SRL. Acest argument este invocat însă cu rea-credință și în mod abuziv, contrar

regulilor instituite prin art.6, art.7 și art.12 Cod procedură fiscală, întrucât la o simplă verificare se dovedește a fi netemeinic.

Prin urmare, în lipsa efectuării controlului fiscal și a transmiterii tuturor solicitărilor menționate mai sus la sediul de la acel moment al SC x SRL, toate concluziile D.G.R.F.P. Cluj Napoca-AJ.F.P. Cluj sunt lipsite de veridicitate, ceea ce invalidează rezultatele controlului.

În categoria acestor concluzii sunt și cele conform cărora SC x SRL:

- „nu poate justifica proveniența mărfurilor”, în condițiile în care în continuare se face vorbire despre o serie de declarații informative 394 depuse de SC x SRL cu privire la livrările/achizițiile efectuate; în plus, SC x SRL nici nu a avut posibilitatea să furnizeze aceste justificări întrucât invitațiile formulate de D.G.R.F.P. x -AJ.F.P. x au fost transmise la sediul anterior al societății, din loc. Cluj;

- „nu a înregistrat în contabilitate veniturile obținute”, în condițiile în care D.G.R.F.P. x-AJ.F.P. x nu a avut posibilitatea să verifice evidența contabilă a acestei societăți, așa cum în mod expres menționează în cuprinsul concluziilor sale; prin urmare și această concluzie este lipsită de orice fundament;

- „a premeditat evaziunea fiscală prin efectuarea de operațiuni economice fictive neînregistrate în contabilitate și nedeclarate în decontul de TVA, sustrăgându-se de la plata obligațiilor bugetare ce decurg din realizarea veniturilor respective”. Această aserțiune frizează orice raționament logic; din această formulare reiese că SC x SRL ar fi trebuit să înregistreze în contabilitate, să declare în decontul de TVA și să achite obligațiile fiscale bugetare asupra unor operațiuni care nu au avut loc;

Apoi, faptul că SC x SRL a fost declarată inactivă în data de 05.05.2014 nu are nicio relevanță cu privire la tranzacțiile efectuate cu această societate în perioada 01.12.2012-31.01.2014.

Fără a reprezenta argumente aduse în apărarea SC xSRL, contestatoarea susține că toate concluziile inspecției fiscale cu privire la comportamentul fiscal inadecvat al acestei societăți nu au niciun fundament.

D.G.R.F.P. x - AJ.F.P. x a conchis în mod categoric că tranzacțiile efectuate de către SC x SRL au caracter fictiv. Din modul în care este formulată această concluzie rezultă că D.G.R.F.P. x - AJ.F.P. x se referă la toate tranzacțiile efectuate de această societate, inclusiv la cele desfășurate cu SC x SRL.

Ori, această concluzie este în contradicție cu constatarea generală a organului de inspecție fiscală (pag. 38 din RIF), și anume „nu s-a concluzionat că bunurile nu au fost livrate, ci că nu s-au prezentat documente justificative aferente transportului de bunuri care stau la baza achizițiilor

B. Concluziile organului de inspecție fiscală cu privire la justificarea dreptului de deducere sunt profund neîntemeiate, fiind contrare dispozițiilor legale și jurisprudenței CJUE în materia TVA.

Regimul TVA este prevăzut strict și limitativ în Titlul VI al Codului fiscal care transpune Directivele în materia TVA; aceste directive sunt transpuse în limitele permise de dreptul Uniunii Europene, în sensul că statele membre au libertatea, acolo unde directiva prevede expres, de a alege între mai multe opțiuni. Aceste posibilități de opțiune nu vizează însă dispozițiile principale ale Directivei, cum sunt cele referitoare la dreptul de deducere.

Astfel, în ce privește dreptul de deducere, dispozițiile directivei sunt încorporate în cuprinsul Titlului X. În privința operațiunilor pentru care se acordă dreptul de deducere și a documentelor justificative aferente, în speța de față sunt relevante următoarele prevederi ale directivei:

„Art. 168

În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care

efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă; (...)

Art. 178

Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6; (...)"

Codul fiscal, preluând și transpunând aceste dispoziții, reglementează dreptul de deducere la art.145 și 146; art.145 alin.(2) dispune că „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile”.

Contestatoarea susține că îndeplinește această condiție, operațiunile în folosul cărora au fost destinate achizițiile fiind vânzările taxabile către partenerii săi de afaceri, fapt dovedit prin facturile emise și necontestat de către inspecția fiscală.

A doua condiție, pusă de art.146 Cod fiscal, este „sa dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”, precum și „dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare”, începând cu 01.01.2013.

Contestatoarea susține că deține și a prezentat organului de inspecție fiscală facturile de achiziție emise de către SC xSRL, completate, integral cu elementele obligatorii conform prevederilor art.155 alin. (5) sau a art.155 alin.(19) Cod fiscal, după caz, precum și avizele de însoțire, dovada recepției, extras din Registrul abatorului și rapoartele de sacrificare aferente (Anexa nr. 10). Cu toate acestea, organul fiscal apreciază, în mod neîntemeiat, că facturile în discuție sunt completate parțial, „întrucât sunt însoțite de avize de expediție din care lipsesc informațiile referitoare la transportul bunurilor”.

În plus, întrucât în perioada în care a efectuat operațiuni comerciale cu SC x SRL, aceasta era înregistrată ca persoană impozabilă care aplică TVA la încasare (Anexa nr.11), contestatoarea arată că deține dovada plății facturilor în discuție, dovezi pe care le anexează (Anexa nr. 12).

Totodată, potrivit jurisprudenței CJUE în materie, dreptul de deducere fiind o componentă esențială a sistemului (mecanismului) TVA, restricțiile și limitările sale trebuie expres prevăzute de lege:

- „dreptul de deducere reglementat de art.17 și următoarele din Directiva a VI-a (Directiva a VI-a a fost înlocuită de actuala Directiva TVA) este o parte integrantă a schemei TVA și nu poate fi limitată în principiu. Dreptul trebuie exercitat imediat pentru întregul quantum al TVA plătită în amonte” (Cauzele reunite C-354/355/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd și Bond HouseSystems Ltd c. Commissioners of Customs&Excise);

- „dreptul de deducere a TVA ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă. În consecință, numai calitatea în care acționează o persoană în acel moment poate determina existența unui drept de deducere. Din art.17 para.2 rezultă că în măsura în care o persoană impozabilă, acționând ca atare, folosește bunurile în scopul operațiunilor sale economice, aceasta este îndreptățită să deducă TVA datorată sau plătită pentru respectivele bunuri” Cauza C-97/90, Lennartz);

- „în timp ce este legitim ca măsurile adoptate de către statele membre să caute să prezeve drepturile Trezoreriei cât mai eficient posibil, acestea nu trebuie să meargă mai departe decât este necesar în acest scop. Prin urmare, ele nu pot fi utilizate în așa fel încât ar avea ca efect subminarea în mod sistematic a dreptului de deducere a TVA, care este un

principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit prin legislația comunitară în domeniu. (...) principiul proporționalității este aplicabil măsurilor naționale care sunt adoptate de către un stat membru în exercitarea competențelor sale referitoare la TVA, în măsura în care acestea merg mai departe decât este necesar pentru a atinge obiectivul propus, ele ar submina principiile sistemului comun de TVA și, în special, normele care reglementează dreptul de deducere care constituie o componentă esențială a acestui sistem" (Cauza C-286/94, Garage Monlenheide și alții).

Această poziție a Curții este confirmată și nuanțată în jurisprudența sa ulterioară (Hotărârile pronunțate în cauzele reunite C-439/04 și C-440/04 Kittel și Recolta Recycling, pet. 56-61, cauzele reunite C80/11 și C142/11 Mahageben și Dâvid, pct. 45, cauza C 285/11, Bonik, pct. 40), conform căreia „dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabila, căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii, a participat la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări.”

În același sens, „întrucât refuzarea dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări” (cauzele reunite C80/11 și C142/11 Mahageben și Dâvid, pct. 49, cauza C 285/11, Bonik, pct. 43).

Ca atare, contrar celor susținute la pag.38 din RIF („organul de inspecție fiscală aplică prevederile Codului fiscal și nu interpretează legea”) organul de inspecție fiscală a procedat la o interpretare originală și contrară jurisprudenței în materie a textelor legale, examinând alte documente decât cele impuse în mod strict și limitativ de către dispozițiile dreptului Uniunii Europene; în acest fel se adaugă la lege alte condiții, neprevăzute de textul Codului fiscal sau al Normelor metodologice care, la pct.46, dat în aplicarea art. 146 Cod fiscal detaliază situațiile posibile privind pierderea facturilor, regimul duplicatului, copiei, etc., dar nu se referă deloc la necesitatea de a prezenta alte documente, pe lângă factura întocmită conform dispozițiilor legale.

Printr-o interpretare extensivă a prevederilor pct.46 din Norme, organul fiscal își arogă puterea de a adăuga, de a completa conținutul legal al facturilor cu alte elemente extrinseci - avizul de expediție în funcție de interesele pe care le urmărește.

Avizul de expediție reprezintă un document distinct de factură cu un regim juridic propriu, iar nu un element obligatoriu al facturii, așa cum menționează în mod explicit organul de inspecție fiscală.

Pe de altă parte, avizul de expediție nu reprezintă un document justificativ în sensul prevederilor Legii contabilității nr.82/1991 și nu poate fi folosit în niciun caz ca element al conținutului minim/obligatoriu al altor documente justificative. Cadrul normativ care stabilește metodologia de elaborare a documentelor justificative este O.M.F.P. nr. 3512/2008, potrivit căruia documentele justificative sunt acte scrise, întocmite la momentul efectuării operației economico-financiare și atestă realizarea și reflectarea operației în contabilitate; spre deosebire de factură, avizul de expediție nu consfințește efectuarea unei operațiuni economico-financiare.

CJUE s-a pronunțat constant în ce privește tendința autorităților fiscale de a impune cumpărătorului îndeplinirea unor condiții asupra cărora acesta nu au niciun control, așa cum poate fi cazul avizului de expediție, care în niciun caz nu cade în sarcina cumpărătorului, în aceste spete. Curtea a apreciat că suntem în prezența unor condiții care

tind să facă dreptul de deducere imposibil sau foarte greu de exercitat, fiind prin urmare prohibite. Astfel de hotărâri au fost pronunțate în Cauza C-271/06, NettoSupermarktGmbH & Co. OHG, Cauza C-409/04, Teleos PLC, Cauza C-184/05, Twoh International BV, etc.

În plus, organul fiscal nu pune la îndoială realitatea operațiunilor de achiziție a bunurilor (animalelor), precizând în mod expres acest fapt. În aceste condiții, existența documentului justificativ în original (factura) însoțită de convingerea organului fiscal că bunurile respective au fost achiziționate în realitate, reprezintă o probă incontestabilă a dreptului de deducere.

Contestatoarea susține că a pus la dispoziția organelor fiscale toate documentele care, coroborate între ele, demonstrează dincolo de orice dubiu că bunurile (cabaline/bovine) au fost recepționate și abatorizate. Datorită domeniului particular în care își desfășură activitatea, documentele obligatorii care trebuie întocmite conform Legii nr. 82/1991, sunt completate de o serie de documente sanitar-veterinare obligatorii.

Astfel la sosirea în abator cabalinele sunt însoțite de următoarele documente :

- pașaport;
- certificat sanitar veterinar.

Aceste documente sunt ținute în dosarele constituite în acest scop de către medicii veterinari oficiali cu atribuții de control oficial la SC x SRL, angajați ai ANSVSA. Totodată, mențiunile privind aceste documente se înscriu în registrul de abatorizare.

Suplimentar, sacrificarea animalelor se face sub supravegherea permanentă a medicilor veterinari oficiali (angajați ai ANSVSA). Aceștia au obligația efectuării examenului ante și postmortem al animalelor, rezultatele acestor examene fiind înscrise în registre speciale.

În aceste registre sunt înscrise date referitoare la origine, documentele de însoțire, cantitățile de carne rezultate ca urmare a sacrificării. Examenul ante și post-mortem sunt efectuate în conformitate cu prevederile legislației Uniunii Europene. Sacrificarea bovinelor și cabalinelor se face în partide de sacrificare separate. Societatea are implementate programe HACCP în care sunt specificate proceduri de lucru și înregistrările aferente acestor sacrificări.

În timpul procesului de sacrificare toate părțile componente ale animalului (cap, organe, piele, carcase) sunt identificate cu etichete care pot asigura legătură dintre animalul viu și părțile componente. De asemenea, sunt întocmite fișe de proces în care se înscrie numărul de animale sacrificate și cantitățile de carcase rezultate.

Abatorul are implementate proceduri de trasabilitate care asigură corelația dintre elementele de identificare înscrise pe eticheta produsului final și numărul de identificare individual al animalelor, originea animalului și destinația produselor finite.

Prin urmare, pe lângă documentele întocmite la nivelul intern al societății, procesul de achiziționare/abatorizare a ovinelor/cabalinelor presupune efectuarea a numeroase verificări de către instituții publice (terțe persoane), concretizate în emiterea unor documente. În schimb, organul de inspecție fiscală înțelege să ignore toate aceste documente și să condiționeze în mod absolut justificarea dreptului de deducere de furnizarea unor documente justificative (facturi), cărora le stabilește un conținut obligatoriu, contrar celui reglementat de lege. Ca atare, în această materie forma va prevala întotdeauna asupra fondului.

Organul de inspecție fiscală, interpretând dispozițiile Codului fiscal, consideră că motivul pentru care au fost instituite obligații formale în sarcina contribuabililor nu este cel de a ușura dovada efectuării unei operațiuni/exercitării unui drept, ci cel de a justifica efectiv dreptul de deducere, indiferent de convingerea asupra realității tranzacțiilor.

Potrivit jurisprudenței CJUE în materie, statele membre au „posibilitatea de a adopta măsuri pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, cu condiția în special ca acestea să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor asemenea obiective” (pct. 44, VSTR, C-587/10).

Totodată, „condiționarea, în esență, a dreptului la scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare de respectare a unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea taxei. Astfel, principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile, și situația nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite” (pct. 45 și 46, VSTR, C-587/10).

Prin urmare, în condițiile în care, în situația de față, organul fiscal și-a format convingerea asupra realității operațiunilor efectuate, însă a insistat totuși să condiționeze deducerea TVA de îndeplinirea unor condiții de formă, adăugate la cele impuse expres de legislația în materie, acesta a procedat în mod abuziv.

Pe lângă concluziile privind lipsa calității de document justificativ a facturilor prezentate, organul fiscal încearcă să infirme această calitate prin raportare la calitatea de persoană impozabilă a emitentului facturii.

În această privință organul fiscal conchide că „calitatea de persoană impozabilă a SC x SRL nu a fost dovedită datorită faptului că acesta are un comportament fiscal inadecvat, fapt ce reiese și din constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Cluj-Napoca”.

În primul rând, organele fiscale apreciază calitatea de persoană impozabilă a SC x SRL prin raportare la rezultatele controlului fiscal încrucișat efectuat de D.G.R.F.P. Cluj-Napoca, care așa cum am detaliat supra sunt cel puțin îndoielnice, având în vedere modul în care au fost efectuate.

În al doilea rând, organul fiscal condiționează calitatea de persoană impozabilă a SC x SRL de comportamentul său fiscal, procedând la o interpretare contra legem a dispozițiilor fiscale în materie. Astfel, potrivit art.127 alin.(1) Cod fiscal „Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”. Prin urmare, contrar celor susținute de organul fiscal, scopul sau rezultatul (licit sau ilicit) operațiunilor economice nu are efecte asupra calității de persoană impozabilă a unui contribuabil.

Ubilex non distinguit nec nos distinguere debemus. Dacă legiuitorul fiscal ar fi dorit să precizeze că doar contribuabilii care au un comportament fiscal adecvat pot beneficia de calitatea de persoană impozabilă, ar fi reglementat în mod expres acest lucru (Cauza C-235/85 Comisia c. Olanda, para. 8, Cauza C-268/83 Rompelman, para. 19, Cauza C-497/01 Zita Modes, para. 38).

În plus, niciunde în legislația fiscală în materie, nu este definită sintagma de „comportament fiscal inadecvat” la care apelează organul fiscal. Folosirea de către organul fiscal a argumentului „comportamentului fiscal inadecvat”, fără existența unor criterii minime de apreciere, legislative sau jurisprudențiale, cu privire la sfera sa de aplicare, contravine principiului legalității, a cărui importanță este capitală, mai ales în dreptul public.

În al treilea rând, contestatoarea arată că nu poate fi ținută să probeze calitatea de persoană impozabilă a partenerilor săi de afaceri. La momentul derulării operațiunilor comerciale cu această societate, a luat toate măsurile rezonabile în această privință: verificarea statutului de persoană înregistrată în scopuri de TVA, verificarea obiectului de activitate (prin solicitarea documentelor justificative eliberate de Registrul Comerțului), etc. Cu toate acestea, nu avea cum să verifice dacă SC x SRL și-a evidențiat, declarat și achitat obligațiile către bugetul de stat. Prezentarea unei asemenea dovezi este contrară oricăror reguli în materie de afaceri și este disproporționată.

În acest sens a hotărât și CJUE. Astfel, în Hotărârea pronunțată în cauzele conexe 80-11 și 142/11, Mahageben și Peter David, Curtea a statuat că „administrația fiscală nu

poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA ului, pe de o parte, să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință" (pct. 61).

Dimpotrivă, „este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude" (pct. 62), și că „prin impunerea, din cauza riscului unui refuz al dreptului de deducere, în sarcina persoanelor impozabile a măsurilor enumerate la punctul 61 din prezenta hotărâre, administrația fiscală ar transfera persoanelor impozabile, contrar dispozițiilor menționate, propriile atribuții de control (pct. 65).

În plus, „problema dacă TVA datorată pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către trezoreria publică nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA achitat în amonte" (cauza C 285/11, Bonik, pct. 28).

Un alt aspect relevant omis de către organul de inspecție fiscală, derivă din cuprinsul dispozițiilor art.151² alin.(1) și alin.(2) Cod fiscal, care reglementează în mod restrictiv situațiile în care beneficiarul este obligat în solidar la plata taxei care nu a fost achitată de furnizor/prestator. Pe de o parte, contestatoarea susține că nu se află în niciuna din situațiile menționate în cuprinsul alin.(1) al acestui articol, și, în plus, așa cum a menționat și supra, TVA înscrisă în facturile emise de SC x SRL, a fost achitată (alin. 2 al art. 151²).

C. Referitor la decontul de TVA nr.x/25.03.2014, perioada verificată 01.02.2013-28.02.2013, organul de inspecție fiscală, a stabilit în mod netemeinic că TVA dedusă de societate, aferentă achizițiilor de la SC x SRL, este în quantum de x lei.

Astfel, prin decontul de TVA nr. x/25.03.2014, din totalul TVA de x lei, aferentă achizițiilor de la SC x SRL în perioada în discuție, contestatoarea arată că a menționat ca deductibilă doar suma de x lei.

Diferența de x lei o reprezintă TVA aferentă facturii nr.x/06.02.2013 emisă de SC x SRL care cuprindea 12 bovine, bovine care au fost abatorizate, dar din cauza unor probleme la agregatul frig s-au deteriorat și au fost respinse la controlul sanitar veterinar. Medicul oficial angajat al ANSVSA a hotărât confiscarea lor și trimiterea acestora ca deșeuri la PROTAN. Ca urmare, s-a înregistrat TVA aferentă ca nedeductibilă, nefiind inclusă în decontul de TVA nr. x/25.03.2014 (Anexa nr. 10).

În considerare argumentelor prezentate mai sus, contestatoarea solicită organului de soluționare să constate că beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferent achizițiilor efectuate de la SC x SRL, fiind îndeplinite toate condițiile legale în acest sens, contrar concluziilor nefundamentate ale inspecției fiscale.

Cu privire la tranzacțiile cu SC x SRL

În ceea ce privește tranzacțiile cu această societate, contestatoarea arată că organul de inspecție fiscală constată că:

- a înregistrat și a dedus în mod eronat TVA în quantum de x lei aferentă facturilor de achiziție de la SC x SRL din perioada 23.05.2013-31.05.2013;

- a înregistrat și a dedus în mod eronat TVA în quantum de x lei aferentă facturilor de achiziție de la SC x SRL din perioada 01.06.2013-30.06.2013;

- a înregistrat și a dedus în mod eronat TVA în quantum de x lei aferentă facturilor de achiziție de la SC x SRL din perioada 01.07.2013-31.08.2013;

Organul de inspecție fiscală justifică refuzarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de la SC x SRL, invocând:

- lipsa documentelor justificative, în sensul în care prin facturile în original, completate potrivit prevederilor art.155 alin.(19) Cod fiscal, nu se face dovada transportului. Organul fiscal ajunge la această concluzie prin interpretarea dispozițiilor legale, similar modulului în care a procedat și în cazul tranzacțiilor cu SC x SRL;

- comportamentul fiscal inadecvat al SC x SRL, derivat din nedeținerea unor declarații de către această societate;

- lipsa calității de persoană impozabilă a SC x SRL, ca urmare a comportamentului fiscal inadecvat al acesteia.

Contestatoarea menționează că a procedat la verificarea situației comerciale și fiscale a acestei societăți, motiv pentru care deține și a prezentat organului de inspecție fiscală: verificarea agentului economic pe site-ul MFP din data de 09.10.13; Certificatul unic de înregistrare; Hotărârea nr.1/19.03.2013 a asociaților prin care s-a dispus completarea obiectului de activitate; certificatul constatator nr.x/17.05.2013 (Anexa nr.13);

Având în vedere că argumentele invocate de către organele fiscale în susținerea refuzului de a acorda dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de la SC x SRL sunt identice cu cele invocate și în cazul tranzacțiilor cu SC x SRL, fapt pentru care contestatoarea solicită organului de soluționare să ia în considerare argumentele expuse la lit. B supra.

Contestatoarea arată că deține și a prezentat organului de inspecție fiscală facturile de achiziție emise de către SC x SRL, completate conform prevederilor art.155 alin. (19) Cod fiscal, precum și avizele de însoțire, dovada recepției, extras din Registrul abatorului și rapoartele de sacrificare aferente (Anexa nr. 14).

De asemenea, susține că pune la dispoziția organului de soluționare, extras din Registrul persoanelor juridice care aplică TVA la încasare, din care rezultă că în perioada în discuție SC x SRL aplică TVA la încasare (Anexa nr.15), precum și dovada plății, conform dispozițiilor art. 146 alin. (1) Cod fiscal (Anexa nr. 16).

Alte inadvertențe privind constatările echipei de inspecție fiscală sunt:

Modul defectuos în care echipa de inspecție a înțeles să efectueze controlul fiscal reiese nu numai din analiza efectuată asupra operațiunilor desfășurate, dar și din întreaga „operă” de concretizare a rezultatelor acestui control. Astfel, în partea introductivă a RIF (pag.2, pct.9), organul de inspecție fiscală menționează expres că inspecția fiscală nu a fost suspendată. Cu toate acestea, la pag.36 și 37 din RIF, organul fiscal menționează că inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de 15.04.2014 și a fost reluată în data de 21.07.2014.

Acest fapt nu poate decât să demonstreze încă o dată fie reaua-credință a organului fiscal, care nu a dorit să evidențieze perioada relativ scurtă în care a fost desfășurată în fapt inspecția, fie lipsa de atenție în privința constatărilor.

Pe de altă parte, având în vedere perioada în care a fost desfășurată inspecția fiscală 08.04.2014-24.07.2014 și perioada în care aceasta a fost suspendată 15.04.2014 - 21.07.2014, constată că, efectiv, verificarea evidențelor și a documentelor justificative prezentate de societate a fost efectuată într-un timp relativ scurt, față de volumul acestora. Conform celor indicate în RIF, pag.38, „deși metoda utilizată în acțiunea de inspecție fiscală este verificarea prin sondaj, echipa de inspecție fiscală a analizat din punct de vedere fiscal toate documentele primare înregistrate în jurnalul de cumpărări și jurnalul de vânzări, precum și toate informațiile puse la dispoziție de reprezentanții SC x SRL”; la volumul pe care îl prezintă aceste documente este greu de crezut că o asemenea analiză ar fi putut fi efectuată în cele câteva zile cât a durat inspecția fiscală.

Apoi, echipa de inspecție fiscală a ales să trateze în mod superfluu dispozițiile art.9 alin.(1) și ale art.107 alin.(2) Cod procedură fiscală, întrucât, chiar dacă face vorbire despre punctul de vedere al său cu privire la constatările sale, a ales să le păstreze în forma inițială.

Spre exemplu, la pag.5 din RIF, a păstrat aserțiunea potrivit căreia „din datele și documentele prezentate, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili dacă această persoană specificată pe aviz (este vorba de x) are legătură cu societatea (SC x SRL), respectiv dacă este angajată a acestei societăți”, în condițiile în care a prezentat organelor fiscale, ca anexă la punctul de vedere, o împuternicire care dovedea raporturile dintre x și SC x SRL.

Chiar dacă această împuternicire a fost depusă ca anexă la punctul de vedere al său, păstrarea în RIF a concluziilor inițiale se dovedește nejustificată și lipsită de profesionalism.

În orice caz, organul fiscal a ales să nu țină cont de acest document, păstrându-și concluziile privind lipsa documentelor justificative în privința dreptului nostru de deducere.

De asemenea, în mod nefundamentat, organul de inspecție fiscală susține, pag. 38-39 din RIF, că „s-au solicitat documentele aferente provenienței, respectiv achiziției animalelor și datorită faptului că acestea nu au fost prezentate s-a recurs la calea procedurală de a solicita informații de la organele de inspecție fiscală din a cărui rază de competență se află societatea furnizoare”.

În primul rând, solicitarea de informații a fost efectuată cu privire la trei dintre furnizorii societății și nicidecum în privința tuturor furnizorilor, așa cum lasă să se înțeleagă organul fiscal.

În al doilea rând, faptul că aceste solicitări au fost adresate organelor fiscale din raza de competență a furnizorilor este incorect în privința SC X SRL. Așa cum a precizat, la o minimă verificare, organul de inspecție fiscală ar fi putut constata că, la momentul transmiterii solicitării, SC X SRL avea sediul social în mun. București nu în jud. Cluj.

În al treilea rând, organul de inspecție fiscală face afirmații neadevărate atunci când susține că nu i-a prezentat spre analiză documentele de proveniență a animalelor. În timpul controlului, contestatoarea arată că a pus la dispoziția echipei de inspecție toate documentele aferente achiziției: facturi, avize, registrul abatorului, rapoarte de sacrificare, etc. Acest fapt reiese și din declarația pe proprie răspundere dată la sfârșitul inspecției fiscale (anexa nr.3 la RIF) și este contrazis chiar prin afirmația echipei potrivit căreia a verificat toate documentele primare înregistrate în jurnalul de cumpărări și jurnalul de vânzări, precum și toate informațiile puse la dispoziție.

Mai mult, contestatoarea susține că a pus la dispoziția organelor fiscale nu numai documentele aferente provenienței animalelor, dar și cele din care rezultă modul în care au fost valorificate animalele verificate. Organul fiscal a considerat însă că analiza operațiunilor de abatorizare nu reprezintă obiectul verificărilor sale (pag.39 din RIF), ignorând astfel orice dovadă suplimentară privind realitatea achizițiilor efectuate.

Totodată, organul de inspecție fiscală subliniază, pag.39 din RIF, că „analiza achiziției de bunuri (cai) s-a efectuat în baza documentelor aferente acestei operațiuni (...)”; prin urmare, în acest mod se recunoaște încă o dată că organele fiscale au analizat justificarea dreptului de deducere prin prisma îndeplinirii condițiilor de formă și nu a celor de fond, contrar regulilor bine stabilite în materie.

În fine, în mod greșit organul de inspecție fiscală susține, pag.39 din RIF, că „a precizat clar și concis invocând motive de fapt și temeuri de drept în fiecare situație pentru care s-au stabilit obligații fiscale de natura diferențelor de TVA”.

La o examinare a modului în care a fost redate constatările organului de inspecție fiscală în cuprinsul Deciziei de impunere și a RIF-ului care fac obiectul prezentei, se poate observa neglijența și graba în care a acționat echipa, cu efecte inclusiv asupra validității formale a acestor acte.

Astfel, în cuprinsul Deciziei de impunere, pag. 4-8, organul fiscal motivează în fapt și în drept refuzul de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate în perioada 01.04.2013 - 31.05.2013 de două ori:

- o dată ca motive de fapt și în drept pentru perioada 01.03.2013-31.03.2013, și

- o dată ca motive de fapt și în drept pentru perioada 01.04.2013-31.05.2013;

Drept consecință a acestui fapt, organul fiscal a omis să motiveze în fapt și în drept refuzul de deducere a TVA aferentă achizițiilor pentru perioada 01.03.2013-31.03.2013.

Similar, în cuprinsul RIF, pag.13-15, motivele în fapt și în drept aferente refuzului dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor pentru perioada 01.03.2013-31.03.2013, sunt greșite, fiind cele aferente perioadei 01.04.2013-31.05.2013.

Urmare a tuturor argumentelor prezentate mai sus, contestatoarea solicită și anularea măsurilor aferente dispuse prin Dispoziția nr.X/13.08.2014.

Argumentația juridică a contestatoare este Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Legea nr.82/1991 a contabilității, Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ și jurisprudența CJUE.

În considerarea celor menționate, contestatoarea solicită:

Anularea, în tot, ca netemeinică și nelegală, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/13.08.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/13.08.2014;

Constatarea dreptului de deducere cu privire la următoarele sume:

- Suma de X lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.12.2012-31.01.2013;

- Suma de X lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.02.2013-28.02.2013;

- Suma de X lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.03.2013-31.03.2013;

- Suma de X lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.04.2013-31.05.2013;

- Suma de X lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.06.2013-30.06.2013;

- Suma de X lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.07.2013-31.08.2013;

- Suma de X lei reprezentând TVA suplimentară de plată determinată pentru perioada 01.09.2013-31.10.2013;

Constatarea faptului că, în mod netemeinic, organul fiscal a stabilit că TVA solicitată la deducere de societate, prin decontul nr. X/25.03.2014 este în cuantum de X lei, în condițiile în care suma efectiv solicitată la deducere este în cuantum de X lei;

Anularea, în tot, ca netemeinică și nelegală, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/13.08.2014, emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice x, Activitatea de control fiscal.

Contestatoarea a anexat la contestația formulată:

- Încheierea prin care a fost dispusă intrarea în procedura generală a insolvenței a SC X SRL;

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/13.08.2014;

- Raportul de inspecție fiscală nr. X/13.08.2014;

- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/13.08.2014;

- Indicatori din situațiile financiare anuale la 31 decembrie 2011 depuse de SC X SRL, conform datelor disponibile pe site-ul MFP;

- Certificatul constatator nr. X/20.11.2012 privind SC X SRL, eliberat de Registrul Comerțului;

- Certificatul constatator nr. X/05.08.2014 privind SC X SRL, eliberat de Registrul Comerțului;
- Actele Constitutive ale SC X SRL atestate prin încheierea de-atestare avocațială nr. X/28.10.2008 și încheiere de atestare avocațială nr. X/10.10.2012, Hotărârea Asociaților SC X SRL nr. X/10.10.2012 și certificatul unic de înregistrare;
- Extras informații privind agentul economic SC X SRL, de pe site-ul MFP;
- Facturile emise de SC X SRL, avizele de însoțire, dovada recepției, extras din Registrul abatorului și rapoartele de sacrificare aferente;
- Dovada înregistrării SC X SRL ca persoană impozabilă care aplică TVA la încasare;
- Dovada plății a facturilor emise de SC X SRL și fișa de cont a furnizorului SC X SRL;
- Dovada verificării agentului economic SC X SRL pe site-ul MFP din data de 09.10.13; Certificatul unic de înregistrare SC X SRL; Hotărârea nr. X/19.03.2013 a asociaților a SC X SRL prin care s-a dispus completarea obiectului de activitate; certificatul constatator privind SC X SRL nr. X/17.05.2013;
- Facturile emise de SC X SRL, avizele de însoțire, dovada recepției, extras din Registrul abatorului și rapoartele de sacrificare aferente;
- Dovada înregistrării SC X SRL ca persoană impozabilă care aplică TVA la încasare;
- Dovada plății a facturilor emise de SC X SRL și fișa de cont a furnizorului SC X SRL.

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. X/13.08.2014 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. X/13.08.2014.

Prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2013, societatea solicită rambursarea soldului sumei negative a TVA la sfârșitul perioadei de raportare în suma de X lei.

Solicitarea de rambursare a fost soluționată de A.F.P. a Municipiului Timișoara fiind emisă Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr.X/27.02.2013 pentru suma de X lei, Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr.X/08.04.2013 pentru suma de X lei, Nota de restituire nr.X26.04.2013 pentru suma de X lei.

Urmare a verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

În perioada 01.12.2012-31.01.2013, societatea verificată înregistrează și deduce TVA în sumă totală de X lei (baza impozabilă de X lei) aferentă unor facturi de achiziție animale (cabaline) de la SC X SRL x CUI X .

În timpul derulării inspecției fiscale, în vederea obținerii unor date suplimentare referitoare la SC X SRL x, organele de inspecție fiscală au accesat baza de date ANAF-Informații publice și au constatat faptul că obiectul de activitate al SC X SRL x declarat din ultimul bilanț este potrivit codului CAEN 7490 - Alte activități profesionale, științifice și tehnice, ceea ce nu are legătura cu tranzacțiile cu bunuri de natura animalelor efectuate de către aceasta societate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL nu a depus raportarea financiară anuală (bilanț contabil, cont de profit și pierdere) aferente anului 2012 și 2013 și nici declarațiile aferente tranzacțiilor efectuate, respectiv Deconturile de TVA, fapt care a și condus la scoaterea din oficiu de la înregistrarea în scopuri de TVA în repetate rânduri.

Având în vedere aceste informații, în vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor desfășurate cu aceasta societate organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea de către organele fiscale competente a unui control încrucișat la acest furnizor.

Conform răspunsului primit din partea organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. x, A.J.F.P x, Activitatea de Inspecție Fiscală S.I.F.2 în baza procesului verbal, au rezultat următoarele:

- SC X SRL x nu funcționează la domiciliul fiscal din X, nr.X, jud. x, iar în urma invitațiilor transmise reprezentanților societății, aceștia nu s-au prezentat la sediul AJFP x și nu au pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală evidența contabilă;

- SC X SRL x a fost declarată inactivă începând cu data de 05.05.2014, conform art.1 alin.(1) lit.a) și b) din O.P.A.N.A.F 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi cu modificările și completările ulterioare și conform art.78¹ alin.(1) lit.a), b) și c) din Codul de procedură fiscală;

- SC X SRL x nu poate justifica proveniența mărfurilor, nu a înregistrat în contabilitate veniturile obținute, nu a declarat și plătit obligațiile fiscale ce decurg din tranzacțiile efectuate, a premeditat evaziunea fiscală prin efectuarea de operațiuni economice fictive neînregistrate în contabilitate și nedeclarate în decontul de TVA, sustrăgându-se de la plata obligațiilor bugetare ce decurg din realizarea veniturilor respective;

- Din datele furnizate de aplicația fiscnet privind situația neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor și achizițiilor declarate de SC X SRL x prin Declarația informativă D 394, s-a constatat faptul că majoritatea achizițiilor sunt realizate de la un furnizor care este încadrat ca firma fantomă din punctul de vedere al Gărzii Financiare;

- Din verificările efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat ca SC X SRL Cluj-Napoca a efectuat o diversitate de livrări de mărfuri/servicii, în condițiile în care societatea nu are baza materială și nici personal angajat;

Fată de cele prezentate, echipa de inspecție fiscală a considerat ca tranzacțiile efectuate de SC X SRL x au caracter „fictiv”, dând naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru deducerea TVA-ului și a cheltuielilor altor societăți.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P x și totodată, în vederea obținerii altor informații care să stea în sprijinul tranzacțiilor desfășurate, organele de inspecție fiscală au verificat datele cu privire la transportul bunurilor și au constatat că nu există date cu privire la efectuarea acestuia.

Din avizele de expediție anexate facturilor de achiziție la rubrica „Date privind expediția” la expeditor este menționat numele unei persoane fizice (X Adrian - CNP X) fără a se specifica mijlocul de transport cu care a fost efectuat transportul. Din datele existente și documentele prezentate, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili dacă aceasta persoană specificată pe aviz are legătura cu societatea, respectiv dacă persoana este angajată a acestei societăți.

Ulterior, SC X SRL a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o procura din care reiese ca persoana înscrisă în avize este desemnată să reprezinte SC X SRL în relațiile cu terții.

În baza documentelor prezentate, X SRL nu face dovada ca poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de la SC X SRL, respectiv deducerea taxei se face în baza unor facturi însoțite de avize de expediție din care lipsesc datele și informațiile referitoare la transportul bunurilor (cabaline).

Astfel, societatea verificată nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate, respectiv deducerea TVA se face în baza unor facturi completate parțial, care conțin date și informații nesuținute de documente privind transportul bunurilor, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor legale menționate anterior, factura în baza căreia se deduce taxa datorată sau achitată trebuie emisă de o persoană impozabilă, calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei a SC X SRL nu a fost dovedită datorită faptului că aceasta are un comportament fiscal inadecvat, fapt ce reiese și din constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Cluj-Napoca.

Organele de inspecție fiscală susțin faptul că prevederile textelor de lege, și în cazul de față, cele art.155 din Codul fiscal, sunt completate și coroborate cu prevederile din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. În speța, la pct. 46 alin.(1) din norme se precizează că „Justificarea deducerii taxei se face numai în baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal [...], care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal [...]”, ceea ce dă dreptul organelor fiscale, să ia în considerare orice alte elemente, în cazul de față mențiuni referitoare la avizele de expediție, care să certifice realitatea și veridicitatea documentelor justificative care stau la baza deducerii de taxă.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit că documentele în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, nu sunt documente justificative, înregistrarea în contabilitate a acestora de către SC X SRL atrage răspunderea societății, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, actualizată unde se stipulează că: „Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA în sumă de X lei ($X \times 24\%$).

Prin decontul de TVA aferent lunii februarie 2013, societatea solicită rambursarea soldului sumei negative a TVA la sfârșitul perioadei de raportare în sumă de X lei.

Solicitarea de rambursare a fost soluționată de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Timișoara fiind emisă Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr.X/28.03.2013 pentru suma de X lei, Nota de restituire nr.X/27.05.2013 pentru suma de X lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

În perioada 01.02.2013-28.02.2013, societatea verificată înregistrează și deduce TVA în sumă totală de X lei (baza impozabilă X lei) aferentă unor facturi de achiziție animale (cabaline) de la de la SC X SRL x CUI X.

Referitor la realitatea și legalitatea tranzacției dintre X SRL și X SRL, constatările organelor de inspecție fiscală sunt cele prezentate în analiza decontului de taxa anterior.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P x și totodată, în vederea obținerii oricăror alte informații care să stea în sprijinul tranzacțiilor desfășurate, organele de inspecție fiscală au verificat datele cu privire la transportul bunurilor și au constatat că nu există date cu privire la efectuarea acestuia .

În avizele de expediție anexate facturilor de achiziție nu se specifică mijlocul de transport cu care a fost efectuat bunurilor.

În baza documentelor prezentate, X SRL nu face dovada că poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de la SC XSRL, respectiv deducerea taxei se face în baza unor facturi însoțite de avize de expediție din care lipsesc datele și informațiile referitoare la transportul bunurilor (cabaline).

Astfel, societatea verificată nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate, respectiv deducerea TVA se face în baza unor facturi completate parțial, care conțin date și informații nesuținute de documente privind transportul bunurilor, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor legale menționate anterior, factura în baza căreia se deduce taxa datorată sau achitată trebuie emisă de o persoană impozabilă, calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei a SC X SRL nu a fost dovedită datorită faptului că aceasta are un comportament fiscal inadecvat, fapt ce reiese și din constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P Cluj-Napoca.

Organele de inspecție fiscală susțin faptul că prevederile textelor de lege, și în cazul de față, cele art.155 din Codul fiscal, sunt completate și coroborate cu prevederile din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. În speța, la pct. 46 alin.(1) din norme se precizează că „Justificarea deducerii taxei se face numai în baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal [...], care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal [...]”, ceea ce da dreptul organelor fiscale, să ia în considerare orice alte elemente, în cazul de față mențiuni referitoare la avizele de expediție, care să certifice realitatea și veridicitatea documentelor justificative care stau la baza deducerii de taxă.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit că documentele în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, nu sunt documente justificative, înregistrarea în contabilitate a acestora de către SC X SRL atrage răspunderea societății, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, actualizată unde se stipulează că: „Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA în suma de X lei ($X \times 24\%$).

Prin decontul de TVA aferent lunii martie 2013, societatea solicită rambursarea soldului sumei negative a TVA la sfârșitul perioadei de raportare în suma de X lei.

Solicitarea de rambursare a fost soluționată de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Timișoara fiind emisă Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr.X/26.04.2013 pentru suma de X lei, Nota de restituire nr.X/26.06.2013 pentru suma de X lei.

Urmare verificării au fost constatate următoarele deficiente:

În perioada 01.03.2013-31.03.2013, societatea verificată înregistrează și deduce TVA în sumă totală de X lei (baza impozabilă X lei) aferentă unor facturi de achiziție animale (cabaline) de la SC X SRL Cluj-Napoca CUI X. Referitor la realitatea și legalitatea tranzacției dintre X SRL și X SRL, constatările organelor de inspecție fiscală sunt cele prezentate în analiza decontului de taxă anterior.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P Cluj-Napoca și totodată, în vederea obținerii altor informații care să stea în sprijinul tranzacțiilor desfășurate, organele de inspecție fiscală au verificat datele cu privire la transportul bunurilor și au constatat că nu există date cu privire la efectuarea acestuia .

În avizele de expediție anexate facturilor de achiziție nu se specifică mijlocul de transport cu care a fost efectuat bunurilor. În baza documentelor prezentate, X SRL nu face dovada că poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de la SC X SRL, respectiv deducerea taxei se face în baza unor facturi însoțite de avize de expediție din care lipsesc datele și informațiile referitoare la transportul bunurilor (cabaline).

Astfel, societatea verificată nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate, respectiv deducerea TVA se face în baza unor facturi completate parțial, care conțin date și informații nesuținute de documente privind transportul bunurilor, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor legale menționate anterior, factura în baza căreia se deduce taxa datorată sau achitată trebuie emisă de o persoană impozabilă, calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei a SC X SRL nu a fost dovedită datorită faptului că aceasta are un comportament fiscal inadecvat, fapt ce reiese și din constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Cluj-Napoca.

Organele de inspecție fiscală susțin faptul că prevederile textelor de lege, și în cazul de față, cele art.155 din Codul fiscal, sunt completate și coroborate cu prevederile din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. În speță, la pct. 46 alin.(1) din norme se precizează că: „Justificarea deducerii taxei se face numai în baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal [...], care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal [...]”, ceea ce dă dreptul organelor fiscale, să ia în considerare orice alte elemente, în cazul de față mențiuni referitoare la avizele de expediție, care să certifice realitatea și veridicitatea documentelor justificative care stau la baza deducerii de taxa.

Având în vedere ca organele de inspecție fiscală au stabilit că documentele în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, nu sunt documente justificative, înregistrarea în contabilitate a acestora de către SC X SRL atrage răspunderea societății, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, actualizată unde se stipulează că: „Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA în sumă de X lei ($X \times 24\%$).

Prin decontul de TVA aferent lunii mai 2013, societatea solicită rambursarea soldului sumei negative a TVA la sfârșitul perioadei de raportare în sumă de X lei.

Solicitarea de rambursare a fost soluționată de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Timișoara fiind emisă Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr.X/27.06.2013 pentru suma de X lei, Nota de restituire nr.X/28.08.2013 pentru suma de X lei.

Urmare verificării, au fost constatate următoarele deficiente:

1) În perioada 01.04.2013-31.05.2013, societatea verificată înregistrează și deduce TVA în sumă totală de X lei (baza impozabilă X lei) aferentă unor facturi de achiziție animale (cabaline) de la SC X SRL x CUI X.

Referitor la realitatea și legalitatea tranzacției dintre X SRL și X SRL, constatările organelor de inspecție fiscală sunt cele prezentate în analiza decontului de taxa anterior. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Cluj-Napoca și totodată, în vederea obținerii oricăror alte informații care să stea în sprijinul tranzacțiilor desfășurate, organele de inspecție fiscală au verificat datele cu privire la transportul bunurilor și au constatat că nu există date cu privire la efectuarea acestuia.

În avizele de expediție anexate facturilor de achiziție nu se specifică mijlocul de transport cu care a fost efectuat bunurilor. În baza documentelor prezentate, X SRL nu a făcut dovada că poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de la SC X SRL, respectiv deducerea taxei se face în baza unor facturi însoțite de avize de expediție din care lipsesc datele și informațiile referitoare la transportul bunurilor (cabaline).

Astfel, societatea verificată nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate, respectiv deducerea TVA se face în baza unor facturi completate parțial, care conțin date și informații nesuținute de documente privind transportul bunurilor, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările.

Conform prevederilor legale menționate anterior, factura în baza căreia se deduce taxa datorată sau achitată trebuie emisă de o persoană impozabilă, calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei a SC X SRL nu a fost dovedită datorită faptului că aceasta are un comportament fiscal inadecvat, fapt ce reiese și din constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Cluj-Napoca.

Organele de inspecție fiscală susțin faptul că prevederile textelor de lege, și în cazul de față, cele art.155 din Codul fiscal, sunt completate și coroborate cu prevederile din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. În speța, la pct. 46, alin. (1) din norme se precizează ca „Justificarea deducerii taxei se face numai în baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal [...], care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal [...]”, ceea ce da dreptul organelor fiscale, să ia în considerare orice alte elemente, în cazul de față mențiuni referitoare la avizele de expediție, care să certifice realitatea și veridicitatea documentelor justificative care stau la baza deducerii de taxa.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit că documentele în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, nu sunt documente justificative, înregistrarea în contabilitate a acestora de către SC X SRL atrage răspunderea societății, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, actualizată unde se stipulează că:„Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”.

2) În perioada 23.05.2013-31.05.2013, societatea verificată înregistrează și deduce TVA în sumă totală de X lei (baza impozabilă X) aferentă unor facturi de achiziție animale (cabaline) de la SC X SRL Bihor CUI X.

În vederea obținerii oricăror alte informații care să stea în sprijinul tranzacțiilor desfășurate, organele de inspecție fiscală au verificat datele cu privire la transportul bunurilor și au constatat că nu există date cu privire la efectuarea acestuia. În avizele de expediție anexate facturilor de achiziție nu se specifică mijlocul de transport cu care a fost efectuat transportul bunurilor.

Organele de inspecție fiscală constată că societatea verificată nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate, respectiv deducerea TVA se face în baza unor facturi completate parțial, care conțin date și informații nesusținute de documente privind transportul bunurilor, astfel încât nu se poate exercita dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor legale menționate anterior, factura în baza căreia se deduce taxa datorată sau achitată trebuie emisă de o persoană impozabilă, calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei a SC X SRL nu este dovedită datorită faptului că aceasta are un comportament fiscal inadecvat. Comportamentul fiscal inadecvat este demonstrat de următoarele informații:

- societatea depune ultimul bilanț pentru exercițiul financiar 2011;
- ultimul decont de taxa este depus pentru luna iunie 2013. Atât în decontul depus pentru luna iunie 2013, cât și în decontul depus pentru luna mai 2013, societatea nu declară tranzacții în condițiile în care efectuează livrări către X SRL în sumă totală de X lei inclusiv TVA;
- ultima declarație informativă privind achizițiile și livrările/prestările efectuate pe teritoriul național este depusă pentru luna septembrie 2013;
- ultima declarație cod 112 este depusă pentru luna mai 2013, fără obligații. Din studiul acestor declarații, începând cu luna martie 2013, societatea nu are angajați;
- ultima declarație cod 100 este depusă pentru luna iunie 2013, fără obligații;
- ultima declarație privind impozitul pe profit este depusă pentru anul 2012.

Organele de inspecție fiscală susțin faptul că prevederile textelor de lege, și în cazul de față, cele art.155 din Codul fiscal, sunt completate și coroborate cu prevederile din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. În speța, la pct. 46 alin.(1) din norme se precizează că „Justificarea deducerii taxei se face numai în baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal [...], care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal [...]”, ceea ce da dreptul organelor fiscale, să ia în considerare orice alte elemente, în cazul de față menționi referitoare la avizele de expediție, care să certifice realitatea și veridicitatea documentelor justificative care stau la baza deducerii de taxă.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit că documentele în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, nu sunt documente justificative, înregistrarea în contabilitate a acestora de către SC X SRL atrage răspunderea societății, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, actualizată unde se stipulează: „Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA în sumă de X lei (X x 24%).

Prin decontul de TVA aferent lunii iunie 2013, societatea solicită rambursarea soldului sumei negative a TVA la sfârșitul perioadei de raportare în sumă de X lei.

Solicitarea de rambursare a fost soluționată de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Timișoara fiind emisă Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr.X/30.07.2013 pentru suma de X lei, Nota de restituire nr.X/28.08.2013 pentru suma de X lei.

Urmare verificării, au fost constatate următoarele deficiențe:

În perioada 01.06.2013-30.06.2013, societatea verificată înregistrează și deduce TVA în sumă totală de X lei (baza impozabilă X) aferentă unor facturi de achiziție animale (cabaline) de la SC X SRL CUI X .

În vederea obținerii oricăror alte informații care să stea în sprijinul tranzacțiilor desfășurate, organele de inspecție fiscală au verificat datele cu privire la transportul bunurilor și au constatat că nu există date cu privire la efectuarea acestuia. În avizele de expediție anexate facturilor de achiziție nu se specifică mijlocul de transport cu care a fost efectuat transportul bunurilor .

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate, respectiv deducerea TVA se face în baza unor facturi completate parțial, care conțin date și informații nesuținute de documente privind transportul bunurilor, astfel încât nu se poate exercita dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor legale menționate anterior, factura în baza căreia se deduce taxa datorată sau achitată trebuie emisă de o persoană impozabilă, calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei a SC X SRL nu este dovedită datorită faptului că aceasta are un comportament fiscal inadecvat. Comportamentul fiscal inadecvat este demonstrat de următoarele informații:

- societatea depune ultimul bilanț pentru exercițiul financiar 2011;
- ultimul decont de taxă este depus pentru luna iunie 2013. Atât în decontul depus pentru luna iunie 2013, cât și în decontul depus pentru luna mai 2013, societatea nu declară tranzacții în condițiile în care efectuează livrări către X SRL în sumă totală de X lei inclusiv TVA ;
- ultima declarație informativă privind achizițiile și livrările/prestările efectuate pe teritoriul național este depusă pentru luna septembrie 2013;

- ultima declarație cod 112 este depusa pentru luna mai 2013, fără obligații. Din studiul acestor declarații, începând cu luna martie 2013, societatea nu are angajați;
- ultima declarație cod 100 este depusa pentru luna iunie 2013, fără obligații;
- ultima declarație privind impozitul pe profit este depusa pentru anul 2012.

Organele de inspecție fiscală susțin faptul că prevederile textelor de lege, și în cazul de față, cele art.155 din Codul fiscal, sunt completate și coroborate cu prevederile din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. În speța, la pct. 46 alin.(1) din norme se precizează că „Justificarea deducerii taxei se face numai în baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal [...], care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal [...]”, ceea ce dă dreptul organelor fiscale, să ia în considerare orice alte elemente, în cazul de față mențiuni referitoare la avizele de expediție, care să certifice realitatea și veridicitatea documentelor justificative care stau la baza deducerii de taxă.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit că documentele în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, nu sunt documente justificative, înregistrarea în contabilitate a acestora de către SC X SRL atrage răspunderea societății, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, actualizată unde se stipulează: „Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA în sumă de X lei ($X \times 24\%$).

Prin decontul de TVA aferent lunii august 2013, societatea solicită rambursarea soldului sumei negative a TVA la sfârșitul perioadei de raportare în sumă de X lei.

Solicitarea de rambursare a fost soluționată de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Timișoara fiind emisă Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr.X/25.09.2013 pentru suma de X lei, Nota de restituire nr.X/28.10.2013 pentru suma de X lei.

Urmare verificării, s-au constatat următoarele deficiențe :

1) În perioada 01.07.2013-31.08.2013, societatea verificată înregistrează și deduce TVA în sumă totală de X lei (baza impozabilă = X lei) aferentă unor facturi de achiziție animale (cabaline) de la SC X SRL Cluj-Napoca CUI X Referitor la realitatea și legalitatea tranzacției dintre X SRL și X SRL, constatările organelor de inspecție fiscală sunt cele prezentate în analiza decontului de taxă anterior.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Cluj-Napoca și totodată, în vederea obținerii oricăror alte informații care să stea în sprijinul tranzacțiilor desfășurate, organele de inspecție fiscală au verificat datele cu privire la transportul bunurilor și au constatat că nu există date cu privire la efectuarea acestuia .

În avizele de expediție anexate facturilor de achiziție nu se specifică mijlocul de transport cu care a fost efectuat bunurilor. În baza documentelor prezentate, X SRL nu face dovada că poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de la SC X SRL, respectiv deducerea taxei se face în baza unor facturi însoțite de avize de expediție din care lipsesc datele și informațiile referitoare la transportul bunurilor (cabaline).

Astfel, societatea verificată nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate, respectiv deducerea TVA se face în baza unor facturi completate parțial, care conțin date și informații nesustținute de documente privind transportul bunurilor, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor legale menționate anterior, factura în baza căreia se deduce taxa datorată sau achitată trebuie emisă de o persoană impozabilă, calitatea de persoană

impozabila din punct de vedere al taxei a SC X SRL nu a fost dovedita datorita faptului ca aceasta are un comportament fiscal inadecvat, fapt ce reiese si din constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.RF.P Cluj-Napoca.

Organele de inspecție fiscală susțin faptul că prevederile textelor de lege, și în cazul de față, cele art.155 din Codul fiscal, sunt completate si coroborate cu prevederile din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. În speța, la pct. 46 alin.(1) din norme se precizează că „Justificarea deducerii taxei se face numai în baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal [...], care sa conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal [...]”, ceea ce da dreptul organelor fiscale, sa ia în considerare orice alte elemente, în cazul de față mențiuni referitoare la avizele de expediție, care să certifice realitatea și veridicitatea documentelor justificative care stau la baza deducerii de taxă.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit că documentele în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, nu sunt documente justificative, înregistrarea în contabilitate a acestora de către SC X SRL atrage răspunderea societății, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, actualizată unde se stipulează că „Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”.

2) În perioada 01.07.2013-31.08.2013, societatea verificată înregistrează și deduce TVA în sumă totală de X lei (baza impozabila = X lei) aferenta unor facturi de achiziție animale (cabaline) de la SC X SRL Bihor CUI X .

În vederea obținerii oricăror alte informații care să stea în sprijinul tranzacțiilor desfășurate, organele de inspecție fiscală au verificat datele cu privire la transportul bunurilor și au constatat ca nu exista date cu privire la efectuarea acestuia. În avizele de expediție anexate facturilor de achiziție nu se specifică mijlocul de transport cu care a fost efectuat transportul bunurilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate, respectiv deducerea TVA se face în baza unor facturi completate parțial, care conțin date și informații nesusținute de documente privind transportul bunurilor, astfel încât nu se poate exercita dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare.

Conform prevederilor legale menționate anterior, factura în baza căreia se deduce taxa datorată sau achitată trebuie emisă de o persoană impozabilă, calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei a SC X SRL nu este dovedită datorită faptului că aceasta are un comportament fiscal inadecvat. Comportamentul fiscal inadecvat este demonstrat de următoarele informații:

- societatea depune ultimul bilanț pentru exercițiul financiar 2011;
- ultimul decont de taxa este depus pentru luna iunie 2013. Atât în decontul depus pentru luna iunie 2013, cât și în decontul depus pentru luna mai 2013, societatea nu declara tranzacții în condițiile în care efectuează livrări către X SRL în sumă totală de X lei inclusiv TVA ;
- ultima declarație informativă privind achizițiile si livrările/prestările efectuate pe teritoriul national este depusă pentru luna septembrie 2013;
- ultima declarație cod 112 este depusa pentru luna mai 2013, fără obligații. Din studiul acestor declarații, începând cu luna martie 2013, societatea nu are angajați;
- ultima declarație cod 100 este depusa pentru luna iunie 2013, fără obligații;
- ultima declarație privind impozitul pe profit este depusa pentru anul 2012.

Organele de inspecție fiscală susțin faptul ca prevederile textelor de lege, și în cazul de fata, cele art.155 din Codul fiscal, sunt completate si coroborate cu prevederile din H.G. nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. În speța, la pct.46

alin. (1) din norme se precizează că „Justificarea deducerii taxei se face numai in baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal [...], care sa conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal [...]”, ceea ce dă dreptul organelor fiscale, să ia în considerare orice alte elemente, în cazul de față mențiuni referitoare la avizele de expediție, care sa certifice realitatea și veridicitatea documentelor justificative care stau la baza deducerii de taxa.

Având în vedere ca organele de inspecție fiscala au stabilit că documentele în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, nu sunt documente justificative, înregistrarea în contabilitate a acestora de către SC X SRL atrage răspunderea societății, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, actualizată unde se stipulează: „Documentele justificative care stau la baza înregistrării in contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat in contabilitate după caz”.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA în sumă de X lei ($X \times 24\%$).

Prin decontul de TVA aferent lunii octombrie 2013, societatea solicită rambursarea soldului sumei negative a TVA la sfârșitul perioadei de raportare în sumă de X lei.

Solicitarea de rambursare a fost soluționata de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Timișoara fiind emisa Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugata nr.X/27.11.2013 pentru suma de X lei, Decizie privind compensarea obligațiilor fiscale nr.X/29.01.2014 pentru suma de X lei.

Urmare verificării, s-au constatat următoarele deficiente :

1) În perioada 01.09.2013-31.10.2013 , societatea verificată înregistrează și deduce TVA în sumă totală de X lei (baza impozabila = X lei) aferentă unor facturi de achiziție animale (cabaline) de la SC X SRL x CUI X Referitor la realitatea și legalitatea tranzacției dintre X SRL și X SRL, constatările organelor de inspecție fiscala sunt cele prezentate în analiza decontului de taxa anterior.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. x și totodată, în vederea obținerii oricăror alte informații care să stea în sprijinul tranzacțiilor desfășurate, organele de inspecție fiscală au verificat datele cu privire la transportul bunurilor și au constatat că nu exista date cu privire la efectuarea acestuia .

În avizele de expediție anexate facturilor de achiziție nu se specifica mijlocul de transport cu care a fost efectuat bunurilor. În baza documentelor prezentate, X SRL nu face dovada că poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de la SC X SRL, respectiv deducerea taxei se face în baza unor facturi însoțite de avize de expediție din care lipsesc datele și informațiile referitoare la transportul bunurilor (cabaline).

Astfel, societatea verificată nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate, respectiv deducerea TVA se face în baza unor facturi completate parțial, care conțin date si informații nesustținute de documente privind transportul bunurilor, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare.

Conform prevederilor legale menționate anterior, factura în baza căreia se deduce taxa datorată sau achitată trebuie emisă de o persoană impozabilă, calitatea de persoana impozabilă din punct de vedere al taxei a SC X SRL nu a fost dovedită datorită faptului că aceasta are un comportament fiscal inadecvat, fapt ce reiese și din constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P Cluj-Napoca.

Organele de inspecție fiscala susțin faptul că prevederile textelor de lege, și în cazul de față, cele art.155 din Codul fiscal, sunt completate și coroborate cu prevederile din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. În speța, la pct. 46 alin. (1) din norme se precizează că „Justificarea deducerii taxei se face numai in baza

exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal [...], care sa conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin.(19) din Codul fiscal [...]", ceea ce da dreptul organelor fiscale, sa ia în considerare orice alte elemente, în cazul de față mențiuni referitoare la avizele de expediție, care să certifice realitatea și veridicitatea documentelor justificative care stau la baza deducerii de taxa.

Având în vedere ca organele de inspecție fiscala au stabilit că documentele în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, nu sunt documente justificative, înregistrarea în contabilitate a acestora de către SC X SRL atrage răspunderea societății, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, actualizată unde se stipulează că: „Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”.

2) Organele de inspecție fiscală constată că societatea verificata înregistrează și deduce TVA în sumă de X lei aferentă unor borderouri de achiziție de cabaline încheiate cu persoane fizice (BA nr.X/19.09.2013 , BA nr.X/26.09.2013).

Organele de inspecție fiscala considera că societatea a dedus eronat TVA în sumă de X lei, astfel încât nu se poate exercita dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit. a) și alin.(2) din Legea nr.571/2003, cu modificările si completările ulterioare, unde se stipulează ca :

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmează sa-i fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează sa-i fie prestate în beneficiul sau de către o persoana impozabila, sa dețină o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 155 [...]."

2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei".

Persoanele fizice nu sunt persoane impozabile din punct de vedere al taxei.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA în sumă de X lei ($X \times 24\%$).

Prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2014, societatea solicita rambursarea soldului sumei negative a TVA la sfârșitul perioadei de raportare în sumă de X lei.

Urmare verificării, s-au constatat următoarele deficiente :

1) Organele de inspecție fiscala, constată că societatea verificată înregistrează și deduce TVA în sumă de X lei aferentă facturilor nr. X/23.01.2014 și nr. X/29.01.2014 emise de SC X SRL Timișoara CUI X. În urma verificărilor efectuate reiese ca SC X SRL CUI X nu este înregistrata în scopuri de taxa conform art.153 din Legea nr.571/2003, actualizată. Aceasta este înregistrata în scopuri de TVA (fiindu-i atribuit cod TVA X conform art.153¹ din Legea nr. 571/2003 alin.10, unde se stipulează ca „înregistrarea în scopuri de TVA conform articolului 153¹ din Legea nr.571/2003, nu conferă persoanei impozabile calitatea de persoană înregistrată normal în scopuri de TVA, acest cod fiind utilizat numai pentru achiziții intracomunitare sau pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2), primite de la persoane impozabile stabilite în alt stat membru sau prestate către persoane impozabile stabilite în alt stat membru.”

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată înregistrează și deduce eronat taxa în sumă de X lei aferentă achizițiilor de la SC X SRL Timișoara, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, actualizată.

2) În urma verificării situației stocurilor la 31.12.2013, societatea la gestiunea „Mărfuri piei” prezintă un minus de gestiune în sumă de 5.607 lei, astfel, conform prevederilor art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003, actualizată s-a procedat la ajustarea taxei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de taxă suplimentară în sumă de X lei (X lei x 24%).

3) În urma verificării situației stocurilor la 31.12.2013, societatea la gestiunea „Materie prima Cabaline” prezintă un minus de gestiune în sumă de X lei, cabaline două bucăți, astfel conform prevederilor art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003, actualizată s-a procedat la ajustarea taxei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de taxă suplimentară în sumă de X lei (X x 24%).

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferență de TVA în sumă de X lei (X. x 24%).

Urmare verificării, situația taxei solicitată la rambursare se prezintă astfel:

- TVA solicitată la rambursare : X lei
- TVA care nu se justifică să fie rambursată: X lei
- TVA pentru care societatea are drept de rambursare: X lei

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

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este dacă contestatoarea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC X SRL, respectiv SC X SRL, în condițiile în care s-a constatat că facturile respective nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, iar datele din documentele justificative anexate acestor facturi, respectiv din avizele de însoțire a mărfii, nu furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

În fapt, contestatoarea a înregistrat și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei aferentă facturilor de achiziție animale (cabaline) emise de SC X SRL, respectiv în sumă de X lei aferentă facturilor de achiziție animale (cabaline) emise de SC X SRL.

În vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor desfășurate cu SC X SRL, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea de către organele fiscale competente a unui control încrucișat la acest furnizor.

Potrivit răspunsului primit din partea organelor de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Cluj - Activitatea de Inspecție Fiscală, din procesul verbal transmis, a rezultat că acesta nu funcționează la domiciliul fiscal din Cluj, Aleea X, nr.X, jud.Cluj, iar în urma invitațiilor transmise reprezentanților societății, aceștia nu s-au prezentat la sediul AJFP Cluj și nu au pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală evidența contabilă.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că SC X SRL Cluj-Napoca a mai făcut obiectul unui control inopinat, fiind încheiat Procesul verbal nr.X/23.03.2014, prin care s-a constatat următoarele:

- aceasta nu poate justifica proveniența mărfurilor, nu a înregistrat în contabilitate veniturile obținute, nu a declarat și plătit obligațiile fiscale ce decurg din tranzacțiile efectuate, a premeditat evaziunea fiscală prin efectuarea de operațiuni economice fictive neînregistrate în contabilitate și nedeclarate în decontul de TVA, sustrăgându-se de la plata obligațiilor bugetare ce decurg din realizarea veniturilor respective;

- din datele furnizate de aplicația fiscnet privind situația neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor și achizițiilor declarate de acesta prin Declarația informativă D 394, s-a constatat faptul că majoritatea achizițiilor sunt realizate de la un furnizor care este încadrat ca firma fantomă din punctul de vedere al Gărzii Financiare;

- din verificările efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că SC X SRL a efectuat o diversitate de livrări de mărfuri/servicii, în condițiile în care societatea nu are bază materială și nici personal angajat;

- tranzacțiile efectuate de acesta au caracter „fictiv”, dând naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru deducerea TVA-ului și a cheltuielilor altor societăți.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au verificat datele cu privire la transportul bunurilor și au constatat că nu există date cu privire la efectuarea acestuia. Din avizele de expediție anexate facturilor de achiziție la rubrica „Date privind expediția”, la expeditor este menționat numele unei persoane fizice (X - CNP X) fără a se specifica mijlocul de transport cu care a fost efectuat transportul.

În urma verificării efectuate privind transportul animalelor achiziționate de la SC X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că nu există date cu privire la efectuarea acestuia. În avizele de expediție anexate facturilor de achiziție nu se specifica mijlocul de transport cu care a fost efectuat transportul bunurilor. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL nu declară tranzacțiile în decontul de TVA, în condițiile în care efectuează livrări către SC X SRL.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, întrucât facturile fiscale nu conțin toate informațiile prevăzute de lege, fiind încălcate prevederile art.155 alin.(19) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 146

„(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

coroborat cu prevederile pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art.145 alin.(1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.”

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestuia în baza

exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că prima condiție care trebuie îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este ca societatea să dețină pentru taxa datorată sau achitată aferentă serviciilor care iau fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în speță se rețin și prevederile art.3 din Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) În situațiile în care bunurile circulă fără să fie însoțite de factură, documentul utilizat pe perioada transportului este avizul de însoțire a mărfii, 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 mărfii sunt prevăzute în anexa nr.2 care face parte integrantă din prezentul ordin.”

Iar, prin Anexa 3 referitoare la Normele de întocmire și utilizare a avizului de însoțire a mărfii, se prevede:

“2. Se întocmește în două sau mai multe exemplare pentru livrări de bunuri și/sau prestări de servicii.

În situația în care factura nu se întocmește în momentul livrării, bunurile livrate sunt însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire a mărfii.”

Conform acestor prevederi legale, în situațiile în care bunurile sunt transportate fără să fie însoțite de factură, documentul utilizat care însoțește bunurile pe perioada transportului este avizul de însoțire a mărfii, care trebuie să conțină un minim de informații, să fie întocmit și utilizat potrivit prevederilor stipulate la Anexa nr.2 din ordin, și anume:

“Conținutul minimal obligatoriu de informații al avizului de însoțire a mărfii 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, semnătura delegatului;**
- semnătura expeditorului.”

Potrivit prevederilor legale invocate, se reține că avizul de însoțire a mărfii este documentul care justifică cantitatea de marfă livrată de către furnizor, respectiv cantitatea ce intră în magazia, depozitul, respectiv gestiunea societății cumpărătoare după efectuarea recepției, ce stă la baza întocmirii facturii.

Prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(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. ”

De asemenea, potrivit prevederilor OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Anexa 1, pct.2:

„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.”

Totodată, din textele de lege menționate mai sus se reține că taxa pe valoarea adăugată este deductibilă doar pentru operațiunile înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, care au la bază documente justificative, potrivit legii.

Astfel, se reține în cauză, faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile primite de la furnizori este obligatorie verificarea condițiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor (documentelor), respectiv îndeplinirea condițiilor privind întocmirea documentelor justificative în baza cărora are loc dreptul de deducere a TVA.

În speță, se reține că, SC X SRL a efectuat achiziții de cabaline de la SC X SRL, respectiv SC X SRL pe bază de facturi, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea în sumă totală de X lei, facturi care nu conțin toate elementele prevăzute de lege.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că pentru a stabili realitatea achizițiilor organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control la SC X SRL, finalizat prin Procesul verbal nr.X/30.05.2014 din care rezultă că, acesta nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, nu poate justifica proveniența mărfurilor, efectuează o diversitate de livrări mărfuri/servicii (prestări servicii demolare, servicii construcții, materiale de construcții, animale etc) în condițiile în care nu are bază materială și nici personal angajat.

Din verificarea datelor privind transportul bunurilor, organele de inspecție fiscală au constatat că nu există date cu privire la efectuarea acestuia. Atât pe factură, cât și pe avizul de expediție la rubrica “Date privind expediția” este menționat numele unei persoane fizice, fără a se specifica mijlocul de transport cu care au fost efectuat transportul.

De asemenea, în urma verificării bazei de date a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL nu declară tranzacțiile efectuate către SC X SRL, ultimul bilanț depus este pentru exercițiu financiar 2011, iar începând cu luna martie 2013 nu mai are angajați.

În urma verificării datelor cu privire la transportul bunurilor, organele de inspecție fiscală au constatat că nu există date cu privire la efectuarea acestuia, nici în facturile emise nici în avizele de expediție nu se specifică mijlocul de transport.

Ca urmare, se reține că din verificarea documentelor prezentate de SC X SRL, respectiv a facturilor de achiziții, a rezultat că acestea nu conțin de informațiile obligatorii ale formularului, conform art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu conțin date cu privire la mijlocul de transport cu care s-a efectuat transportul, fără a se prezenta alte documente prin care să justifice transportul.

Totodată, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă că s-au efectuat mai multe transporturi de bunuri (cabaline). Astfel, spre exemplificare:

- în factura nr.X/28.02.2013 emisă de SC X SRL, sunt înscrise avizele de însoțire a mărfii nr.X, X din data de 28.02.2013, iar la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” este menționată „cabaline vii pentru sacrificare - 25 capete”, cantitatea de x kg;
- în factura nr.X/13.03.2013 emisă de SC X SRL, sunt înscrise avizele de însoțire a mărfii nr.X,X din data de 13.03.2013, iar la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” este menționată „cabaline vii pentru sacrificare - 24 capete”, cantitatea de x kg;
- în factura nr.X/28.03.2013 emisă de SC X SRL, sunt înscrise avizele de însoțire a mărfii nr.X, X,X din data de 28.03.2013, iar la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” este menționată „cabaline vii pentru sacrificare - 43 capete”, cantitatea de x kg;
- în factura nr.X/11.04.2013.2013 emisă de SC X SRL, sunt înscrise avizele de însoțire a mărfii nr.X, X, X din data de 11.04.2013, iar la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” este menționată „cabaline vii pentru sacrificare - 44 capete”, cantitatea de x kg;
- în factura nr.X/09.05.2013 emisă de SC X SRL, sunt înscrise avizele de însoțire a mărfii nr.X, X din data de 09.05.2013, iar la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” este menționată „cabaline vii pentru sacrificare - 31 capete”, cantitatea de x kg;
- în factura nr.X/04.07.2013 emisă de SC X SRL, este înscris avizul de însoțire a mărfii nr.X din data de 04.07.2013, iar la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” este menționată „cabaline vii pentru sacrificare - 10 capete”, cantitatea de x kg;
- în factura nr.X/03.07.2013 emisă de SC X SRL, sunt înscrise avizele de însoțire a mărfii nr.X, X, X din data de 03.07.2013, iar la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” este menționată „cabaline vii pentru sacrificare - 44 capete”, cantitatea de x kg;
- în factura nr.X/27.06.2013 emisă de SC X SRL, sunt înscrise avizele de însoțire a mărfii nr.X, X din data de 27.06.2013, iar la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” este menționată „cabaline vii pentru sacrificare - 26 capete”, cantitatea de x kg;
- în factura nr.X/20.06.2013 emisă de SC X SRL, sunt înscrise avizele de însoțire a mărfii nr.X, X din data de 20.06.2013, iar la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” este menționată „cabaline vii pentru sacrificare - 32 capete”, cantitatea de x kg;

De asemenea, se reține că unul din elementele înscrise în factura fiscală de achiziție este „cantitatea” aprovizionată. Înscrierea în factura fiscală a unei cantități mari de cabaline conduce în mod automat la necesitatea justificării cantității cu documentele ce însoțesc transportul efectuat, pe ruta furnizor-beneficiar.

SC X SRL în „Punctul de vedere” anexat la dosarul cauzei precizează că „mărfurile în discuție sunt patrupeze vii (cai) care se deplasează singure fără a fi nevoie de un mijloc de transport, iar modul cum a adus expeditorul acești cai este problema lui”.

Prin urmare, se reține că facturile emise de SC X SRL, respectiv de SC X SRL, nu constituie documente justificative potrivit legii prin care societatea contestatară să poată justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că societatea cumpărătoare, respectiv contestatara avea obligația să verifice dacă facturile respective erau completate conform prevederilor art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele reținute mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care **achiziționează** marfă pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează, nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete, care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea bunurilor, pentru a putea beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate.

Prin urmare, întrucât societatea nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare, respectiv și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturi fiscale ce nu sunt completate în mod corect cu toate informațiile obligatorii prevăzute de lege, rezultă că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr.X/13.08.2014 în sumă de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată sunt legal stabilite, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva acestui capăt de cerere.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală la decontul de TVA nr.X/25.03.2014, au stabilit în mod netemeinic că TVA dedusă de societate, aferentă achizițiilor de la SC X SRL, este în cuantum de X lei, neluând în considerare o diferență în sumă de X lei care reprezintă TVA aferentă facturii nr.X/06.02.2013 ce cuprindea 12 bovine, care au fost abatorizate, dar din cauza unor probleme la agregatul frig s-au deteriorat și au fost respinse la controlul sanitar, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.X/15.10.2014, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

- nici pe parcursul inspecției, nici la momentul discutiei finale și nici prin punctul de vedere exprimat de către contestatoare urmare înaintării proiectului de raport, contestatoarea nu face nici o mențiune despre nota contabilă în cauză;

- din jurnalul de cumpărari aferent lunii februarie 2013, reiese taxa deductibilă în suma de X lei, taxa deductibilă din operațiuni exigibile în sumă de X lei și taxa din operațiuni neexigibile în sumă de X lei. În bilanțul de verificare întocmit pentru luna februarie 2013, reiese rulaj taxa deductibilă în sumă de X lei și sold taxa neexigibilă în sumă de X lei. În decontul de taxă aferent lunii februarie 2013 este inserată taxa deductibilă în sumă de X lei, la subtotal taxa dedusă apare suma de X lei și la regularizari taxa dedusă apare suma de X lei. După cum se observa, nici una din sumele reprezentând taxa deductibilă nu corespund.

Având în vedere cele mai sus menționate, consideram ca afirmația contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare o diferență în sumă de X lei care reprezintă TVA aferentă facturii nr.X/06.02.2013 emisă de SC X SRL evidențiată prin nota contabilă anexată contestației, nu este motivată de către contestatoare și nu poate fi verificată.

Mai mult, se reține că argumentele invocate în contestație de către SC X SRL nu sunt de natură să modifice și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.X/13.08.2014 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/13.08.2014.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este dacă se poate pronunța pe fond asupra obligației fiscale de plată sus menționate, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, respectiv:

- TVA în sumă de X lei aferentă unor borderouri de achiziție de cabaline încheiate cu persoane fizice;

- TVA în sumă de X lei aferentă facturilor fiscale nr.X/23.01.2014 și nr.X/29.01.2014 emise de SC X SRL, întrucât aceasta nu este înregistrată ca plătitoare de TVA conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

În urma verificării situației stocurilor la 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că, contestatoarea prezintă la gestiuna „Materie primă Cabalină,, un minus de gestiune în sumă de X lei, respectiv la gestiuna „Mărfuri piei” un minus de gestiune în sumă de X lei, și în conformitate cu prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la ajustarea taxei, stabilind o diferență de TVA în sumă totală de X lei.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) și art. 213 alin.(1) și alin.(5) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 206

Forma și conținutul contestației

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; „

De asemenea, sunt incidente și prevederile pct.2.5 din Ordinul nr.2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, care precizează:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”

iar la pct. 11.1 din același act normativ:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Având în vedere cele anterior reținute, faptul ca societatea contestatoare nu aduce niciun argument și nu depune niciun document de natură să combată constatările organelor

de inspecție fiscală, contestația SC X SRL urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru capătul de cerere privind TVA în suma de X lei.

3. În ceea ce privește contestația îndreptată împotriva Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/13.08.2014 referitor la măsura de înregistrare în evidența contabilă a obligațiilor stabilite, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea acesteia, în condițiile în care dispoziția privind măsurile, nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri stabilite în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță.

În fapt, prin Dispoziția de măsuri organele de inspecție fiscală au dispus înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor de plată stabilite suplimentar de plată în urma inspecției fiscale, în sumă totală de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

În drept, sunt incidente prevederile art. 209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;”

De asemenea, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la pct.1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

„1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului. ”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina contestatoarei prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/13.08.2014, nu au caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat. Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara nu are competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare A.J.F.P. x - Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/13.08.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/13.08.2014, pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/13.08.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/13.08.2014, pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

3. Transmiterea contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/13.08.2014, Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin-Inspecție Fiscală, spre competența soluționare.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC X SRL
- A.J.F.P. x - Inspecție Fiscală

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

X