

## **DECIZIA NR.**

privind soluționarea contestației formulată de **SC SRL** înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr.

Obiectul contestației îl constituie suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..

Contestația este depusă în termen legal prevăzut de art.207(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

**I.** Prin contestația formulată **SC SRL** nu este de acord cu măsurile dispuse în decizia de impunere nr. și raportul de inspecție nr. privind taxa pe valoarea adăugată ce nu se justifică la rambursare în sumă de lei, invocând următoarele:

Motivul pentru care nu se acceptă legalitatea facturii reprezentând un autotractor marca cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei este că, SC SRL care a emis factura nu a înregistrat acest document în luna martie 2008, ci doar în luna iulie (conform procesului verbal nr. cap.II, alin.4, încheiat cu ocazia efectuării controlului încrucișat la SC SRL).

Contestatoarea susține că art.134<sup>1</sup> precizează că, faptul generator intervine la data livrării bunurilor și nu la data în care se înregistrează documentul de vânzător, cu atât mai mult cu cât acest utilaj a fost achitat pe baza unui credit de investiții contractat cu CEC Bank Timișoara, reprezintă un bun luat cu garanție la acordarea creditului și a fost achitat prin bancă cu ordin de plată.

De asemenea, contestatoarea arată că, în conformitate cu art.145 din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere la data exigibilității taxei și dacă achizițiile sunt destinate utilizării în scopul realizării de operațiuni taxabile. Contestatoarea consideră că, pentru exercitarea dreptului de deducere a îndeplinit cerințele prevăzute la pct.45 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Totodată, susține că, nici un articol din Codul fiscal nu precizează că dreptul de deducere ia naștere la data la care furnizorul înregistrează factura în contabilitatea proprie, considerând că pentru această abatere trebuie sancționat furnizorul nu cumpărătorul, prin considerarea „tranzacției nereale”.

Referitor la factura fiscală nr. reprezentând un TAF cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, contestatoarea arată că, așa cum rezultă din RIF pag 5, intrarea în faliment a SC SRL s-a consemnat în data de „24.01.2008” după data emiterii facturii către SC (oct. 2007), care a vândut-o apoi cu factura către SC SRL.

Pentru această abatere, contestatoarea consideră că trebuie sancționat furnizorul și nu cumpărătorul al doilea, prin considerarea „tranzacției nereale”.

În susținerea contestației SC SRL anexează în copie pag. 2 din procesul verbal nr. încheiat la SC SRL.

Argumentația juridică a contestației:

- art.134, art.134<sup>1</sup>, art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;  
- pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală, din suma solicitată la rambursare de lei reprezentând taxa pe valoare de adăugată, au respins la rambursare suma de lei și au aprobat rambursarea pentru suma de lei.**

Verificarea s-a efectuat în baza adresei nr. emisă de A.F.P. și înregistrată la D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. și a Decontului de TVA cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative aferent lunii martie 2008, în sumă de lei.

Activitatea de inspecție fiscală a fost inițiată în luna iunie 2008 fiind suspendată în perioada 30.06.2008 – 02.04.2009, conform art.70 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările.

În vederea soluționării Decontului de TVA cu opțiune la rambursare la SC SRL organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare la D.G.F.P. , întocmindu-se adresele nr. și cu privire la achizițiile de utilaje.

Perioada verificată este de la înființare până la data de 30.03.2008.

Taxa pe valoarea adăugată de rambursat în sumă de lei, aferentă perioadei de la înființare până la data de 30.03.2008, provine în principal din achiziții de utilaje, o autospecializată (un autotractor Man, Taf, o autospecializată roman, un autotractor remorcă Tip), piese de schimb, combustibil pentru utilaje proprii folosite în exploatarea și prelucrarea lemnului, cheltuieli de reparații, servicii pentru nevoile firmei.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea contestatoarea achiziționează de la SC SRL următoarele utilaje:

- cu factura fiscală seria - un autotractor marca MAN cu număr de omologare, în valoare de lei, cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și o semiremorcă platformă cu număr de omologare în valoare de, cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

- cu factura fiscală seria - un TAF în valoare de lei cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală, precizează faptul că, în luna octombrie 2007 SC SRL cu sediul în Hunedoara emite către SC SRL factura fiscală seria în valoare de lei cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei. La data emiterii acestei facturi pe numele societății este dispusă intrarea în faliment, și era propusă procedura de dizolvare și

ridicarea dreptului de administrare a dl., astfel încât acesta nu mai avea dreptul să vândă mijlocul fix și să presteze servicii, decât cu acordul lichidatorului judiciar SC.

Urmare a celor prezentate, organele fiscale au considerat că factura fiscală nr. emisă de SC SRL către SC SRL, nu cuprinde toate elementele necesare întocmirii unui document justificativ, nu justifică realitatea efectuării operațiunii și legalitatea facturii fiscale emise ca document justificativ.

Totodată, organele de inspecție fiscală au considerat nereală intrarea în gestiune a mijlocului fix (TAF) la SC SRL, neavând la bază document justificativ legal întocmit, potrivit legii, care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrarea în gestiune, conform art.21 alin.4, lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au considerat că, SC SRL nu avea dreptul de a vinde mai departe mijlocul fix () în sumă de lei, cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei către SC SRL, prin urmare suma de lei nu se justifică la rambursare, conform art.126 pct.(1), lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că, până la data controlului nu s-au prezentat toate documentele privind achiziția de mijloc fix, factura fiscală nu conține toate elementele obligatorii, respectiv seria sașiu, număr inventar, modalitatea de plată a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției.

Organele de inspecție fiscală concluzionează că toate aceste aspecte prezentate au condus la stabilirea de efecte fiscale, astfel încât SC SRL nu își poate exercita dreptul de deducere asupra TVA aferentă achizițiilor de utilaje, în sumă de totală de lei.

Totodată în preambulul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală menționează că, SC SRL desfășoară relații economice cu persoane afiliate definite conform art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv SC SRL, SC SRL, SC SRL, asociații unici ai celor trei societăți comerciale sunt persoane fizice afiliate, respectiv soț, soție și fii.

În baza constatările prezentate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., punctul 2.2.1 „Soluționarea decontului de taxa pe valoare adăugată cu sume negative cu opțiuni de rambursare”, evidențiind taxa pe valoare de adăugată solicitată la rambursare în sumă de lei, taxa pe valoare de adăugată suplimentar de plată în sumă de lei, taxa pe valoare de adăugată respinsă la rambursare în sumă de lei, taxa pe valoare de adăugată aprobată la rambursare în sumă lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, 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:

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Serviciul Soluționare Contestății se poate pronunța cu privire la măsura de neaprobare la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de**

lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au considerat că societatea deduce în mod eronat taxa pe valoarea adăugată, întrucât nu poate demonstra realitatea operațiunilor, fără să procedeze la motivarea completă a constatărilor și la invocarea temeiului legal încălcat pentru fiecare din sumele ce intră în componența taxei pe valoarea adăugată, neaprobată la rambursare.

**În fapt**, verificarea s-a efectuat în baza adresei nr. emisă de A.F.P. și înregistrată la D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. și a Decontului de TVA cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative aferent lunii martie 2008, în sumă de lei.

Perioada verificată este de la înființare până la data de 30.03.2008.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., organele de inspecție fiscală au considerat că SC SRL nu își poate exercita dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, aferentă facturilor fiscale emise de SC SRL prin care achiziționează următoarele:

- cu factura fiscală seria un autotractor marca cu număr de omologare, în valoare de lei, cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și o semiremorcă platformă cu număr de omologare în valoare de lei, cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei;

- cu factura fiscală seria un Taf în valoare de lei cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei.

Prin contestația formulată **SC ST SRL** nu este de acord cu măsurile dispuse în decizia de impunere nr. și raportul de inspecție nr. privind taxa pe valoarea adăugată ce nu se justifică la rambursare în sumă de lei.

**În drept**, sunt incidente prevederile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*Art.105, alin.(1)*

„(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. „

coroborat cu prevederile pct.102.1 din H.G. nr.1.050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Art.109

**„(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.**

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere. „

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că rezultatul inspecției fiscale se va consemna într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției **din punct de vedere faptic și legal, raport ce va sta la baza emiterii deciziei de impunere.**

Portivit Instrucțiunilor de completare a formularului „Deciza de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală „ din Ordinul nr. **1.046/2007** pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, anexa nr.2 ( anexa nr.2 la Ordinul nr.972/2006), prevede că, în cuprinsul deciziei de impunere la:

„Punctul 2.2.2: se va înscrie **detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și prezentarea consecinței fiscale.** Motivul de fapt se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.2.3: **se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta. „**

Conform dispozițiilor legale mai sus precizate, se reține că în cuprinsul deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală vor înscrie detaliat și clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat fiecare operațiune patrimonială, precum și încadrarea detaliată și clară a faptelor constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului și a celorlalte elemente prevăzute de lege.

Astfel, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a motiva în fapt și în drept fiecare sumă ce intra în componența taxei pe valoarea adăugată neaprobată la rambursare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. și facturile fiscale (anexate în copie) au rezultat următoarele:

Referitor la factura fiscală seria emisă de SC SRL către SC SRL reprezentând achiziția unui autotractor marca cu număr de omologare, în valoare de lei, cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și o semiremorcă platformă cu număr de omologare în valoare de lei, cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, organele de inspecție fiscală nu prezintă constatări din punct de vedere faptic

astfel încât să rezulte motivul pentru care nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de totală lei și nici nu invocă temeiul legal în baza căruia nu se acceptată la deducere această sumă.

Referitor la factura fiscală seria emisă de SC SRL către SC SRL reprezentând achiziția unui Taf în valoare de lei cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au considerat „nereală intrarea în gestiune a acestui mijloc fix în speță (TAF) la SC SRL, neavând la bază document justificativ legal întocmit, potrivit legii prin care să se facă dovada efectuării operațiuni sau intrării în gestiune, conform art.21, alin. 4, lit f) din Lg.571/2003 privind Codul fiscal”, întrucât pentru SC SRL (în calitate de furnizor) la data emiterii facturi către SC SRL, era dispusă intrarea în faliment, era propusă procedura de dizolvare a societății și ridicarea dreptului de administrare, livrarea efectuându-se fără acordul lichidatorului judiciar, fapt pentru care acesta nu avea drept de a vinde mai departe acest mijloc fix către SC SRL, și prin urmare suma de lei nu se justifică la rambursare, conform art.126, pct.(1), lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, organele de inspecție fiscală menționează „că până la data controlului nu s-au prezentat toate documentele privind achiziția de mijloc fix, factura fiscală nu conține toate elementele obligatorii, respectiv serie sașiu, număr de inventar pentru a fi indentificat bunul, respectiv modalitatea de plată a TVA aferentă achizției”.

Față de cele de mai sus, deși în prezenta cauză, au fost solicitate informații suplimentare la D.G.F.P. Hunedoara cu privire la furnizorul SC SRL asupra realităților tranzacțiilor efectuate cu SC SRL, a fost efectuat controlul încrucișat la acesta din urmă, se reține că, în raportul de inspecție fiscală, starea de fapt este prezentată mai mult decât succint, fără a detalia motivele pentru care nu se justifică la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă facturii fiscale nr. emisă de SC SRL către SC SRL, fiind invocat ca **temei de drept art.126, „pct.(1)”, lit.d)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că, în cuprinsul Deciziei de impunere nr. emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală s-au limitat la a preciza următoarele:

- la pct.2.2.2. „ Motivul de fapt” - Societatea deduce în mod eronat TVA în sumă de de lei, aferent achiziționării unui taf (TVA) semiremorcă, autotractor (TVA) de la SC SRL (persoană afiliată) fără a putea demonstra realitatea operațiunilor: SC SRL nu scoate din gestiune aceste mijloace fixe, nu înregistrează veniturile aferente tranzacțiilor la momentul efectuării acestora.

- la pct.2.2.3 „ **Temeiul de drept**” - Act normativ LG571/2003 **art.145, alin.1** [Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.](#)

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată rezultă că, organele de inspecție fiscală nu au procedat la motivarea completă a constatărilor și la invocarea temeiului legal încălcat pentru fiecare din sumele ce intră în componența taxei pe valoarea adăugată neaprobata la rambursare.

Ca urmare, organele de soluționare nu se pot pronunța asupra măsurii privind neadmiterea la deducere și neaprobarea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, și, în consecință urmează a se face aplicarea prevederilor art.216 „Soluții asupra contestației”, alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare “,*

astfel că, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. emisă de Serviciul de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P., pentru suma de totală de lei reprezentând taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă de inspecție să efectueze o nouă verificare, luând în considerare cele reținute prin prezenta, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, iar, în funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

În ducerea la îndeplinire a prezentei decizii se va avea în vedere prevederile pct.12.7 și 12.8 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

*„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioada și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”*

Față de susținerile contestatoarei, de menționat este faptul că, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data livrării de bunuri de către persoanele impozabile din punct de vedere al taxei, justificarea dreptului de deducere efectuându-se în baza facturii emise de acestea, care cuprind informațiile prevăzute de lege. În aceste condiții, simpla deținere a unor facturi fiscale emise pe numele unor societăți comerciale, nu justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, atâta vreme cât nu se dovedește realitatea livrărilor de bunuri consemnate în aceste facturi și nașterea faptului generator și exigibilitatea taxei (colectarea) la furnizori, la data livrării.

Pentru considerentele menționate mai sus și în baza art. 105, alin. (1), art.109, art.216 alin.(1), alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.12.7 și pct.12.8 din Ordinul nr.519/ 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, pct.102.1 din H.G. nr.1.050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a

Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Ordinul nr.1.046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, se:

### ***DECIDE***

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., pentru suma totală de **lei** reprezentând taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la o nouă verificare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de cele reținute în cuprinsul prezentei decizii și prevederile legale aplicabile în speță în perioada verificată, iar, în funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor de atac administrative și poate fi atacată la Tribunalul, în termen de 6 luni de la comunicare, conform procedurii legale.