

DECIZIA nr. 180 din 20.03.2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul insector x, Bucuresti, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2013, inregistrata sub nr.2013 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 si comunicata sub semnatura in data de 14.06.2013 prin care s-au stabilit obligatii fiscale in cuantum total de **TSC lei**, din care:

- DT lei diferenta suplimentara de TVA;
- MT lei dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA de plata;
- PT lei penalitati de intarziere aferente TVA de plata.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru perioada 01.10.2008-30.11.2012, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depuse pentru aceasta perioada.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de DF lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea TVA ramasa de plata in suma de P lei si a accesoriilor aferente in suma de AT lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere contestate si aduce urmatoarele argumente:

La data la care a fost instrainat terenul Codul fiscal si normele de aplicare nu contineau prevederi exprese cu privire la incadrarea terenului drept teren constructibil, astfel ca certificatul de urbanism nr. c.u./24.09.1998 ales ca reper de organele fiscale nu poate constitui document conform legii fiscale, modificarea normelor prin H.G. nr. 1.618/2008 intervenind ulterior instrainarii si neputand retroactiva potrivit principiului neretroactivitatii legii civile.

Un argument in plus il constituie si prevederile art. 31¹ din Legea nr. 350/2001 si art. 1 si art. 23 din Legea nr. 50/1991, iar organele fiscale nu au tinut cont ca suprafata vanduta face parte din categoria fanate, din care o parte este situata in intravilan si o alta parte in extravilan, suprafata din extravilan neincadrandu-se in categoria terenurilor constructibile. Pentru suprafata situata in intravilan cota de TVA de 19% ar fi trebuit aplicat prin procedeul sutei marite, TVA fiind un impozit indirect suportat de consumatorul final al bunului. De asemenea, prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 erau ulterioare instrainarii, iar art. 137 din Codul fiscal face referire la baza de impozitare pentru operatiuni in interiorul tarii si nu la pretul final fixat de parti.

Analiza consumului de combustibil pentru care nu s-a acceptat deducerea TVA nu trebuia raportata la foile de parcurs deoarece acesta a fost utilizat pentru motostivuitoare, iar bonul de consum era suficient, in conditiile in care prevederile art. 145 din Codul fiscal fac referire la vehicule rutiere utilizate exclusiv pentru transport de persoane, nu la utilaje.

Achiziitiile de material lemnos sunt supuse masurilor de simplificare de la art. 160 Cod fiscal si in mod eronat echipa de inspectie fiscala a considerat ca achiziitiile de material lemnos nu sunt specifice activitatii si sunt nejustificate in folosul operatiunilor societatii, cata vreme au fost obtinute venituri din valorificarea masei lemnoase sub forma de cherestea, lemn de foc si constructii.

Achizitia de mobilier de la SC FZ SRL a fost destinata amenajarii unui spatiu de cazare la punctul de lucru al societatii din judetul Valcea.

Autoturismul Skoda Octavia Combi a fost achizitionat de societate in baza contractului de leasing nr. c.l./2008 si este utilizat exclusiv in scop economic pentru deplasarile catre clienti, furnizori si punctul de lucru al societatii, astfel ca nu se justifica considerarea lui de organele de inspectie fiscala ca un bun care nu este destinat utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si neacceptarea la deducere a TVA aferenta ratelor de leasing.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1. Referitor la TVA in suma de D1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA colectata pentru vanzarea in data de 30.09.2008 a unui teren situat partial in intravilan si partial in extravilan, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au incadrat terenul in categoria celor "constructibile" exclusiv pe baza informatiilor

referitoare la dotarea cu utilitati a terenului, fara sa analizeze ansamblul informatiilor din documentatile cadastrale.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 SC ABC SRL a vandut in data de 30.09.2008 un teren situat in orasul H, sat U, judetul V in suprafata totala de 22.907,49 mp.

Din certificatul de urbanism nr. c.u./24.09.1998 eliberat de Primaria H au rezultat urmatoarele informatii:

- regimul juridic: terenul se afla in intravilan si extravilan (numar cadastral);

- regimul economic: categoria de folosinta – fanete;

- regimul tehnic: suprafata totala a terenului 22.907,49 mp, din care intravilan 9.870,76 mp si extravilan 13.036,73 mp; utilitati: energie electrica, alimentare cu apa, telefonie, cablu TV; la construire se va face obligatoriu studiu geotehnic si pentru introducerea in intravilan a zonei extravilane se va intocmi plan urbanistic zonal.

Avand in vedere ca trimiterea legii fiscale se face la un teren "construibil" nu teren de construit, avand ca fundament posibilitatea de a construi pe teren la un moment viitor si faptul ca in certificatul de urbanism nu sunt mentionate restrictii in documentatiile de urbanism care sa instituie un regim special asupra terenului, zone protejate, interdictii definitive sau temporare de construire, organele de inspectie fiscala au considerat terenul construibil, pentru livrarea caruia nu se aplica scutirea de la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal si au procedat la colectarea TVA in suma de D1 lei.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca terenul nu trebuia calificat in baza certificatului de urbanism deoarece acesta fusese introdus ca reper prin H.G. nr. 1.618/2008 ulterior datei instrainarii, iar o parte din suprafata terenului era situata in extravilan, neincadrandu-se in categoria terenurilor construibile, in timp ce partea situata in intravilan era in categoria de folosinta fanete.

In drept, potrivit art. 140 si art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2008:

"Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce".

"Art. 141. - (2) **Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:**

(...)

f) **livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil.**

In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;

2. constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant;

3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii;

4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii;

(3) Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin. (2) lit. e) si f), in conditiile stabilite prin norme".

Avand in vedere prevederile legale mai sus citate, precum si sustinerile societatii contestatare, se retine ca legiuitorul in definirea notiunii de "teren constructibil" – orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii – a tinut sa utilizeze si notiunea "**conform legislatiei in vigoare**", astfel ca aceasta trimitere are in vedere acele acte normative care reglementeaza regimul terenului, respectiv din punct de vedere juridic, economic si tehnic, categoria de folosinta a terenului, pe care se pot executa constructii.

Legislatia specifica, respectiv art. 39 din Ordinul Agentiei Nationale de Cadastru si Publicitate Imobiliara nr. 633/2006 pentru aprobarea Regulamentului de organizare si functionare a birourilor de cadastru su publicitate imobiliara prevede urmatoarele:

"Art. 39. – (4) **Mențiunile privind terenul și categoria de folosință** sunt cele prevăzute în Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general, aprobate prin Ordinul Ministrului Administrației Publice nr. 534/2001, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 744 din 21.11.2001.

(6) Cât privește **categoria de folosință, destinația și descrierea construcțiilor, acestea se preiau din documentația cadastrală și se înscriu în cartea funciară**".

Aceste prevederi se coroboreaza cu cele de la pct. 8 si pct. 9 din Anexa 1 la Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general, aprobate prin Ordinul Ministrului Administrației Publice nr. 534/2001, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

"8.1.1. **Categoria de folosință a terenului, individualizată printr-un cod, este unul dintre attributele parcelei. Evidențierea la partea tehnică a cadastrului general a categoriei de folosință alături de celelalte attribute este necesară atât pentru întocmirea cărții funciare, cât și pentru stabilirea sarcinilor fiscale care grevează imobilele. În cadastrul general nu se înregistrează subcategoriile de folosință.**

8.1.2. Fiecare dintre cele 5 destinații ale terenurilor poate avea categorii de folosință predominante, care ocupă suprafața majoritară, și categorii de folosință care ocupă un procent mai mic. **De exemplu, în grupa terenurilor cu destinație agricolă categoriile de folosință predominante sunt: arabilul, viile, livezile, fânețele și pășunile, dar un procent mai mic îl ocupă și construcțiile, apele etc. Tot astfel, în intravilane, în afară de categoria de folosință curți-construcții, care este predominantă în cadrul destinației, se includ și alte categorii de folosință care ocupă suprafețe mai mici, cum ar fi: arabil, livezi, ape etc.**

9.3.2. Identificarea și consemnarea categoriei de folosință se fac pentru fiecare parcelă de teren (în extravilan și intravilan), iar datele se înscriu în fișa corpului de proprietate avându-se în vedere semnificațiile simbolurilor (codurilor) categoriilor de folosință. Codurile categoriilor de folosință se scriu și pe schițele întocmite pentru fiecare corp de proprietate”.

Prin urmare, în vederea încadrării terenurilor la momentul vânzării în categoria celor construibile sau de alta natura, pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, trebuie avute în vedere documentațiile cadastrale, respectiv trebuie analizate mențiunile înscrise în extrasele de carte funciara, numai începând cu data de 22.12.2008 certificatul de urbanism fiind considerat document justificativ care să ateste încadrarea terenurilor drept terenuri construibile sau neconstruibile, în conformitate cu prevederile pct. 37 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost ele modificate și completate prin H.G. nr. 1.618/2008.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale exprimat prin adresa nr. 667157/12.03.2014, aflată în original în dosarul cauzei.

În speta, potrivit celor consemnate în raportul de inspectie fiscală nr. nr. F-SX ZZZ/2013 organele fiscale și-au fundamentat măsura de neacordare a scutirii pentru vânzarea terenului realizată de SC ABC SRL la data de 30.09.2008 **exclusiv pe baza informațiilor** înscrise în certificatul de urbanism nr. c.u./24.09.1998, deși la data realizării tranzacției legea fiscală nu stabilea acest document ca document justificativ pentru încadrarea tranzacțiilor din punct de vedere al scutirii de TVA, **fără nicio referire la încadrarea terenului în categoria de folosință conform extrasului de carte funciara.**

Totodată, se reține că mențiunile din certificatul de urbanism înscrise la rubrica “regim tehnic” referitoare la “utilități: energie electrică, alimentare cu apă, telefonie, cablu TVA” sunt insuficiente pentru încadrarea terenului drept “construibil” în condițiile în care “echiparea” unei parcele de teren cu utilități nu este prevăzută de legea fiscală drept criteriu pentru încadrarea terenurilor în categoria celor “construibile” sau “neconstruibile”, iar la rubrica “regim economic” este înscrisă doar mențiunea “categoria de folosință: fanete”, **fără nicio mențiune referitoare la destinația propusă pentru acea parcelă de teren în documentațiile de urbanism** aprobate prin Hotărârea Consiliului Local H nr. nn/xx.yy.2003.

Mai mult, organele de inspectie fiscală nu au precizat în niciun fel motivul pentru care **nu au ținut cont de faptul că peste jumătate din suprafața de teren tranzacționată era situată în extravilanul localității**, unde autorizarea executării lucrărilor de construcții este restrictivă, în conformitate cu prevederile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările ulterioare.

În consecință, având în vedere constatările organelor fiscale consemnate în raportul de inspectie fiscală nr. nr. F-SX ZZZ/2013, argumentele invocate de contestatară și prevederile legale aplicabile, rezultă că organele de inspectie fiscală nu au analizat operațiunea de tranzacționare a terenurilor în baza informațiilor furnizate de extrasul de carte funciara, ci s-au raportat la

informatii incomplete inscrise in certificatul de urbanism, respectiv doar la unele mentiuni din acest certificat, fara coroborarea cu celelalte informatii necesare stabilirii terenului ca fiind "construibil" conform legislatiei in vigoare.

Prin urmare, in speta devin incidente prevederile art. 7 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si compeltarile ulterioare conform carora **"organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz",** care se coroboreaza cu cele ale art. 65 alin. (2) din acelasi act normativ **"organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".**

Avand in vedere cele anterior prezentate care nu contureaza starea de fapt fiscala in legatura cu aplicarea sau nu a scutirii de TVA pentru terenul vandut de societatea contestatoare in data de 30.09.2008, organul de solutionare a contestatiilor va face aplicatiunea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca **"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, *situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare*".**

Conform pct. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, *în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare*".

"11.6. Decizia de desființare va fi pusa in executare in **termen de 30 de zile de la data comunicarii**, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. nr. F-SX YYY/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA colectata in suma de D1 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare la data realizarii tranzactiei si cu retenirile din prezenta decizie, prin analiza corespunzatoare a ansamblului informatiilor din documentatiile cadastrale.

3.2. Referitor la TVA in suma de D2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea beneficiaza de deducerea integrala a TVA aferenta achizitiilor de combustibili, in conditiile in care nu a prezentat foi de parcurs pentru a dovedi utilizarea autoturismului exclusiv in scop economic si nici note de intrare-receptie si bonuri de consum in cazul combustibilului destinat folosirii utilajelor din dotare.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de D2 lei aferenta achizitiei de combustibil de la punctele de alimentare cu carburant pe baza de bonuri fiscale ce nu au inregistrat elementele de identificare ale societatii si pentru care societatea nu a prezentat foi de parcurs. De asemenea, organele de inspectie fiscala au retinut ca SC ABC SRL nu a facut dovada utilizarii autoturismului pentru activitati inregistrate in exceptiile prevazute de lege si nu a dedus TVA in cota de 50% pentru anul 2012, ne reprezentand bonuri de consum, foi de parcurs si NIR-uri, ceea ce a atras neacceptarea la deducere a TVA in suma de N lei, inclusa in totalul de D2 lei.

Societatea contestatoare sustine ca foile de parcurs nu erau necesare deoarece combustibilul a fost utilizat pentru motostivuitoare, iar prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala nu-i sunt aplicabile deoarece se aplica doar pentru vehiculele rutiere utilizate exclusiv pentru transport de persoane si nu pentru utilaje.

In drept, potrivit art. 145, art. 145¹ si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 145. – (2) Orice persoană impozabilă **are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile; [...].

“Art. 145¹. – (1) **Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) Prevederile alin. (1) - (3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(5) **În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin.(1) fiind utilizate exclusiv în scopul activității**

economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 – 147¹.

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme”.

“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**”.

Totodata, conform pct. 45¹ și pct. 46 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, **prin cheltuieli legate de vehiculele** aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuiești direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, **cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului**. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, **taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei**. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs**”.

“46. (2) **Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale** emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, **dacă sunt stampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului**. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45¹”.

Astfel, in conformitate cu prevederile legale anterior citate, orice persoana impozabila are dreptul la deducerea integrala a TVA aferenta achizitiilor de combustibili, daca face dovada ca sunt legate de autovehicule utilizate exclusiv in scop economic si sunt justificate cu facturi sau bonuri fiscale stampilate si care au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.

In speta, din raportul de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 (pg. 9/25) reiese ca societatea si-a dedus TVA in suma de L lei aferenta folosintei in sistem leasing a unui autoturism marca Skoda Octavia si TVA in suma de T lei aferenta achizitiilor de combustibili, pentru care societatea nu a prezentat note de intrare-receptie pentru intrarea in gestiune, bonuri de consum, foi de parcurs, cu exceptia transportului bustenilor, pentru care au fost prezentate foi de parcurs. Din totalul taxei deduse de societate, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de D2 lei (pg. 10/25 din raport).

In raport de cele prezentate anterior si de documentatia existenta in dosarul cauzei rezulta ca motivatiile SC ABC SRL nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, avand in vedere urmatoarele:

- **prevederile art. 145¹ din Codul fiscal** referitoare la limitarea dreptului de deducere pentru achizitiile de combustibili **vizeaza toate vehicule rutiere motorizate** avand o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg sau mai puțin de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului, **deci nu se aplica doar vehiculelor rutiere utilizate exclusiv pentru transport de persoane;**

- societatea a utilizat si **vehicule rutiere motorizate** (autoturismul Skoda Octavia) ce intra sub incidenta prevederilor art. 145¹ din Codul fiscal si **pentru care avea obligatia sa justifice utilizarea exclusiva a acestora in scopuri economice pe baza de foi de parcurs;** de altfel, din raportul de inspectie fiscala reiese ca taxa aferenta achizitiilor a fost acceptata partial si ca societatea a prezentat foi de parcurs numai pentru transportul bustenilor;

- in masura in care combustibilul a fost utilizat si pentru **utilaje** (motostivuitoare), societatea avea obligatia sa justifice ca acesta **a fost utilizat in scopul realizarii operatiunilor taxabile** potrivit art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, **prin prezentarea notelor de intrare-receptie** intocmite la momentul receptiei cantitatilor aprovizionate de la punctele de alimentare cu carburant (statii de combustibili) si **a bonurilor de consum** intocmite la momentul alimentarii motoarelor acestor utilaje si care puteau fi centralizate ulterior in borderouri lunare de consum;

- cum utilajele nu au circulat pe drumurile publice, iar aprovizionarea s-a efectuat de la statii de combustibili pe baza de bonuri fiscale, societatea avea obligatia sa demonstreze utilizarea combustibililor pentru functionarea utilajelor prin organizarea evidentei gestionare a cantitatilor aprovizionate;

- desi recunoaste prin contestatie faptul ca justificarea consumului de combustibil se putea realiza cu ajutorul bonului de consum, societatea contestatoare **nu a prezentat in sustinerea contestatiei niciun document care sa contrazica constatările organelor de inspectie fiscala** mentionate in

raport in ceea ce priveste neprezentarea notelor de intrare-receptie si a bonurilor de consum.

In consecinta, fata de cele anterior prezentate contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind TVA in suma de D2 lei.

3.3. Referitor la TVA in suma de D3 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere pentru operatiunile supuse masurilor de simplificare reprezentand achizitii de material lemnos, in conditiile in care exercitarea deducerii nu a avut la baza facturile emise de furnizor, ci avize care au insotit marfa pe timpul transportului.

In fapt, in perioada 2010-2011 SC ABC SRL si-a dedus TVA in suma de D3 lei pentru achizitii de material lemnos de la diversi furnizori, fara a prezenta factura, in jurnalele de cumparari fiind inregistrate numai avize de insotire a marfii.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala privind inregistrarea in jurnalele de cumparari a avizelor de insotire a marfii aferente perioadei 2010-2011 si deducerea TVA fara a fi scrisa in factura, administratorul societatii a precizat ca in jurnale nu sunt inregistrate avize, cu referire la anul 2012, desi solicitarea organelor fiscale viza exclusiv perioada 2010-2011.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA in suma de D3 lei in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) si c) si art. 146 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu justifica achizitia materialului lemnos in folosul operatiunilor taxabile si arata ca operatiunile sunt supuse masurilor de simplificare, iar in urma aplicarii taxarii inverse taxa deductibila in cuantum de D3 lei a si fost colectata, rezultatul fiind nul, avand in vedere ca la plata taxei a fost obligata societatea in calitate de cumparator.

In drept, potrivit art. 146 ai art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada analizata:

“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”.**

“Art. 155 – (1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. [...].

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă”.

În ceea ce privește măsurile de simplificare aplicabile în cazul livrarilor de masă lemnoasă și materiale lemnoase, art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

“Art. 160. – (1) **Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul** pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.

(3) **Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă.** Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. **Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 – 147¹”.**

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale pct. 82 alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“82. (3) În cazul livrărilor de bunuri prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, **furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă.**

Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă.

Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente”.

*Prin urmare, conform prevederilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții **cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și **au la baza facturi care contin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.***

Obligația justificării dreptului de deducere cu facturile emise de furnizori subzistă și în cazul operațiunilor pentru care se aplică măsurile de simplificare, beneficiarul având obligația să o calculeze și să o înscrie în facturile primite de la furnizori.

Fata de dispozițiile legale anterior citate rezultă cu claritate faptul că **aplicarea măsurilor de simplificare** prevăzute la art. 160 din Codul fiscal, ce presupune ca beneficiarul/cumpărătorul să devină persoana obligată la plata

taxei in locul furnizorului, **nu exclude exercitarea de catre beneficiar a dreptului de deducere cu respectarea limitelor si conditiilor** prevazute la art. 145 – 147¹ din Codul fiscal, inclusiv conditia de la art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal referitoare la detinerea facturii, dovada in acest sens fiind chiar teza finala a art. 160 alin. (3) din Codul fiscal.

De asemenea, se retine ca **nu poate fi pus semnul egalitatii intre obligatia de plata a TVA ce revine furnizorului** pentru livrarile de bunuri sau prestarile de servicii efectuate, stabilita in conformitate cu prevederile art. 150 alin. (1) din Codul fiscal, si care este inlocuita cu obligatia beneficiarului de a plati aceasta taxa prin mecanismul taxarii inverse, in cazul operatiunilor supuse masurilor de simplificare prevazuta la art. 160 din Codul fiscal si **dreptul de deducere al beneficiarului**, care poate fi exercitat numai in limitele si in conditiile stabilite la art. 145 – 147¹ din Codul fiscal, inclusiv cu respectarea conditiei referitoare la detinerea de facturi.

In ceea ce priveste sustinerea societatii referitoare la negarea de catre organele de inspectie fiscala a utilizarii materialului lemnos in folosul operatiunilor taxabile se retine ca, desi au indicat si prevederile art. 145 din Codul fiscal drept temei al nedeductibilitatii taxei, organele de inspectie fiscala **au retinut ca situatie de fapt numai exercitarea de catre societatea a dreptului de deducere fara a detine facturile emise de furnizori**, in jurnalele de cumparari sumele fiind inregistrate pe baza avizelor de insotire a marfii. In acest sens, sustinerea societatii privind intocmirea de catre furnizori a facturilor de livrare pentru materialul lemnos, facturi ce au fost inregistrate de ambii parteneri in declaratia informativa 394 este vadit neintemeiata si lipsita de orice suport probator, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au mentionat ca numai in perioada 2010-2011 societatea a dedus TVA pe baza avizelor de insotire a marfii, situatie ce nu a mai fost constatata si pentru anul 2012.

Prin urmare, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de D3 lei.

3.4. Referitor la TVA in suma de D4 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere pentru achizitia de mobilier, in conditiile in care nu face dovada utilizarii acestuia in folosul operatiunilor taxabile.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de D4 lei aferenta achizitiei de mobilier (dormitor, livind, canapele) de la furnizorul SC FZ SRL, bunuri care nu sunt specifice activitatii desfasurate si pentru care societatea nu a facut dovada utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

SC ABC SRL sustine ca mobilierul a fost destinat amenajarii unui spatiu de la punctul de lucru din jud. Valcea, destinat cazarii in cazul in care sunt necesare mai multe zile de sedere la punctul de lucru.

In drept, conform art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 145. – (2) Orice persoană impozabilă **are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile; [...].”

În speta, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că societatea a achiziționat de la furnizorul SC FZ SRL cu factura nr./30.12.2010 mobilier constând în 1 set dormitor (8 piese), 1 set living (10 piese) și 2 seturi canapea și fotolii. În avizul de însoțire a marfii nr. .../22.12.2010 se specifică că bunurile urmează a fi livrate la punctul de lucru din de delegatul MV cu auto

În aceeași zi, cu același delegat și același mijloc de transport, în baza avizului de însoțire a marfii nr. .../22.12.2010 SC ABC SRL a livrat mobilierul către beneficiarul SC M SRL la adresa din și le-a facturat cu factura nr./30.12.2010. Ulterior, livrarea a fost anulată cu factura de stornare nr./04.01.2011 pe motiv “marfa returnată”.

Astfel, din cele prezentate rezultă că susținerea societății contestată în sensul că scopul achiziției de mobilier a fost acela de dotare a punctului de lucru **este contrazisă de faptul că, inițial, mobilierul respectiv a fost revândut ca marfa**, vânzarea fiind anulată ulterior pe motiv de “marfa returnată”. Totodată, societatea nu a prezentat nicio dovadă că mobilierul a fost ulterior utilizat la **dotarea unui punct de lucru ce avea destinația de spațiu de producție**, în raport de numărul mare de piese ce compun mobilierul (dormitor – 8 piese, living – 10 piese, canapele, fotolii) și **nici că acestea erau necesare pentru cazarea personalului, ca obligație asumată de societate prin contractul colectiv ori contractele individuale de muncă**.

Fata de cele anterior prezentate contestația SC ABC SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente pentru capatul de cerere privind TVA în suma de D4 lei.

3.5. Referitor la TVA în suma de D5 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru ratele de leasing financiar aferente unui autoturism, în condițiile în care nu a făcut dovada utilizării lui în scopul activității economice prin întocmirea foilor de parcurs.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în suma de D5 lei aferentă ratelor de leasing pentru folosința autoturismului Skoda Octavia întrucât societatea nu a prezentat foi de parcurs și nu a făcut dovada utilizării acestuia în scopul activității economice.

Prin contestația formulată SC ABC SRL susține că autoturismul este folosit în mod exclusiv economic pentru deplasări la clienți, furnizori și la punctul de lucru.

În drept, potrivit art. 145 și art. art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 145. – (2) Orice persoană impozabilă **are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile; [...]”.

“Art. 145¹. – (1) **Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) Prevederile alin. (1) - (3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(5) **În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin.(1) fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 – 147¹.**

(6) **Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme”.**

Aplicarea limitării dreptului de deducere este prevăzută la pct. 45¹ din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, **prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile** se înțelege orice cheltuiește direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuiește care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate **exclusiv în scopul activității economice**, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. **Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori**, pentru prospectarea pieței, **deplasări la locații unde se află puncte de lucru**, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. **Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze**, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

Prin urmare, pentru a dovedi ca autoturismul Skoda Octavia a fost utilizat exclusiv în scopul activității sale economice societatea contestatoare avea obligația justificării acestei utilizări prin întocmirea foilor de parcurs, care să conțină cel puțin informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Sustinerea societății precum că scopul achiziției autoturismului a fost de folosire în mod exclusiv economic nu poate fi reținută fiind **o simplă afirmație pro-cauza, cata vreme nu este justificată cu foi de parcurs întocmite**, așa cum se prevede în mod expres la pct. 45¹ alin. (2) teza finală din Normele metodologice date în baza art. 145¹ alin. (6) din Codul fiscal.

Ca atare, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente și pentru acest capăt de cerere.

3.7. Referitor la TVA în suma de D6 lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta pe fond asupra acestei sume, in conditiile in care contestatia nu este motivata.

In fapt, prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere nr. F-SX YYY/2013 pentru suma de DT lei si accesoriile aferente (pg. 8 din contestatie) si arata, punctual, sumele contestate in raport de mentionarea lor in raportul de inspectie fiscala, dupa cum urmeaza:

- TVA in suma de D1 lei pct. A) pg. 6/25 a RIF-ului (pg. 2 din contestatie);
- TVA in suma de D2 lei pct. 1 pg. 10/25 a RIF-ului (pg. 5 din contestatie);
- TVA in suma de D3 lei pct. 2 pg. 10/25 a RIF-ului (pg. 6 din contestatie);
- TVA in suma de D4 lei pct. 4 pg. 10/25 a RIF-ului (pg. 7 din contestatie);
- TVA in suma de D5 lei pct. 5 pg. 11/25 a RIF-ului (pg. 8 din contestatie);
- total sume individualizate = DI lei.

Rezulta, asadar, ca SC ABC SRL a contestat debite reprezentand diferente suplimentare de TVA in suma de DT lei, dar a precizat, punctual debite in quantum cumulat de DI lei, diferenta de D6 lei aparand ca fiind contestata si nemotivata punctual in cuprinsul contestatiei.

In drept, potrivit art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 206. – (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza;”,

iar la pct. 11.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

“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”.

Avand in vedere cele anterior retinute, faptul ca societatea nu aduce niciun argument si nu depune niciun document de natura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de D6 lei.

3.6. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de AT lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza integral accesoriile aferente TVA calculate in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care prin prezenta s-a dispus reverificarea situatiei cu privire la o parte din diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013 organele fiscale au stabilit stabilit stabilit o diferenta suplimentara de TVA de DF lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea

TVA ramasa de plata in suma de P lei si a accesoriilor aferente reprezentand dobanzi/majorari in suma de MT lei si penalitati de intarziere in suma de PT lei.

Accesoriile reprezentand dobanzi/majorari si penalitati de intarziere au fost calculate dupa cum urmeaza:

- pentru TVA de plata in suma de DPL aferenta perioadei 01.01.2008-30.04.2012: majorari/dobanzi in suma de MT1 lei pentru perioada 25.01.2009 – 31.05.2013 si penalitati de intarziere 15% in suma de PT1 lei;

- pentru TVA de plata in suma de D6 aferenta perioadei 01.05.2012-30.11.2012: majorari/dobanzi in suma de MT2 lei pentru perioada 31.01.2013 – 31.05.2013 si penalitati de intarziere 15% in suma de PT2 lei.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv**.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv**.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la **scadenta** a obligatiilor fiscale principale".

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca pentru perioada 01.01.2008-30.04.2012 a fost stabilita o diferenta suplimentara de TVA in suma de DPL lei, care include si diferenta in suma de D1 lei pentru care s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere prin prezenta decizie de solutionare a contestatiei. Pentru diferenta in suma de DPL lei majorarile/dobanzile de intarziere in suma de MT1 lei au fost calculate prin cumulare, tinand cont si de

cuantumul taxei de rambursat inregistrata de societate, fara sa se poata face departajarea majorarilor/dobanzilor de intarziere numai pentru diferenta in suma de D1 lei, iar penalitatea de intarziere de 15% a fost aplicata eronat la suma majorarilor/dobanzilor de intarziere (MT1 lei x 15% = PT1 lei) si nu la suma debitului principal datorat, in conditiile in care din anexa nr. 7 reiese ca au fost calculate penalitati in suma de PT3 lei.

Prin urmare, avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, prin care s-a dispus desfiintare deciziei de impunere pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de D1 lei si respingerea contestatiei pentru restul diferentii stabilite, precum si cele referitoare la modalitatea de stabilire a accesoriilor, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin.(3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora:

"Art. 216. - (3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutie.

(3¹) Solutia de desfiintare este pusă in executare in termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desfiintare".

In consecinta, pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de D1 lei desfiintata prin prezenta urmeaza a se dispune desfiintarea deciziei de impunere nr. F-SX YYY/2013 si pentru accesoriile aferente acestuia reprezentand MT1 lei dobanzi/majorari de intarziere si PT1 lei penalitati de intarziere si a se respinge contestatia pentru restul accesoriilor calculate reprezentand MT2 lei dobanzi/majorari de intarziere si PT2 lei penalitati de intarziere. La reverificarea situatiei privind TVA, organele de inspectie fiscala vor proceda si la recalcularea accesoriilor aferente tinand cont de rezultatele reverificarii dispuse prin prezenta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (1) lit. b), art. 128 alin. (9), art. 132 alin. (1) lit. c) si art. 143 alin. (1) lit. b) si alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 10 alin. (3) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 1 alin. (1) si alin. (8), art. 2 alin. (2), art. 3 alin. (2) si art. 10 alin. (1) lit. b) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 206 alin. (1) lit. c) si d), art. 213 alin. (4) si art. 216 alin. (3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

DECIDE:

1. Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru SC ABC SRL in privinta TVA stabilita suplimentar in suma de D1 lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de MT1 lei si penalitati de intarziere aferente in suma de PT1 lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeaasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

2. Respinge ca neintemeiata si nemotivata contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de DT-D1 lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma de MT2 lei si penalitati de intarziere aferente in suma de PT2 lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.