



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

D E C I Z I A NR. 574/290/28.03.2014

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL** înregistrată la D.G.R.F.P.
Timișoara sub nr.X/24.12.2013

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat A.J.F.P. X - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice nr.3 prin adresa nr.X/23.12.2013, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/24.12.2013, asupra contestației formulate de **SC X SRL** cu domiciliul fiscal în X, str. Bd. X, nr.X, jud. X CUI X, înregistrată la ORC X J X/X/1991.

SC X SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/12.11.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/12.11.2013, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată;
- X lei - dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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 autentificată 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 parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/12.11.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/12.11.2013, pentru suma totală de X lei reprezentând: TVA în sumă de X lei, dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Contestatoarea arată că, în urma controlului efectuat a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.X/12.11.2013 care constată nereguli cu privire la TVA deductibilă

aferentă achizițiilor interne, rezultând o diferență suplimentară de plată în sumă de X lei, din care suma de X lei face obiectul prezentei contestații și în temeiul art.119 și 120, respectiv art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală au fost calculate dobânzi în sumă de X lei, din care suma de X lei face obiectul prezentei contestații, respectiv penalități de întârziere în sumă de X lei, din care suma de X lei face obiectul prezentei contestații.

În baza acestui act de control a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/12.11.2013 de către D.G.R.F.P. Timișoara - A.J.F.P. Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală.

În ceea ce privește TVA deductibilă aferentă achizițiilor interne, contestatoarea precizează că în Raportul de inspecție fiscală, referitor la îndeplinirea condițiilor legale de exercitare a dreptului de deducere se arată faptul că în luna decembrie 2011, a evidențiat la pozițiile 109, 110, 111 și 112 din jurnalul de cumpărări, TVA deductibilă în sumă de X lei, astfel:

- poziția 109, înregistrare prin nota contabilă nr.X/31.12.2011, cu explicația completată manual „valutare reziduală leasing”, având baza impozabilă de X lei și TVA aferentă de X lei;

- poziția 110, înregistrare prin nota contabilă nr.X/31.12.2011, cu explicația completată manual „tr. intern”, având baza impozabilă de X lei și TVA aferentă de X lei;

- poziția 111, înregistrare prin nota contabilă nr.X/31.12.2011, cu explicația completată manual „sponsorizare”, având baza impozabilă de X lei și TVA aferentă de X lei;

- poziția 112, înregistrare prin nota contabilă nr.X/31.12.2011, cu explicația completată manual „BF combustibil”, având baza impozabilă de X lei și TVA aferentă de X lei;

De asemenea, se arată că în luna iulie 2012 societatea a evidențiat în jurnalul de cumpărări, TVA deductibilă în sumă de X lei, cu explicația „TVA revizie 2009”, înregistrată în baza notei contabile nr. X/31.07.2012.

Contestatoarea arată că, așa cum rezultă din conținutul raportului de inspecție fiscală, conform explicațiilor date de administratorul societății (nota explicativă din data de 30.10.2013) regularizările efectuate (X lei + X lei) reprezintă deducerea TVA aferentă unor achiziții efectuate și înregistrate în evidența contabilă în anii 2009, 2010 și 2011: combustibil, valoare reziduală leasing autocar, bunuri achiziționate în vederea sponsorizării unor terți și prestări servicii de transport intern. Referitor la aceste achiziții, cu ocazia efectuării unei revizii contabile, societatea de expertiza contabilă a constatat că s-a înregistrat direct pe cheltuieli inclusiv taxa pe valoare adăugată. Drept urmare, prin note contabile, societatea a înregistrat TVA aferentă achizițiilor menționate mai sus în jurnalele de cumpărări aferente lunii decembrie (suma de 22.009 lei, înscrisă la rubrica de regularizări TVA deductibilă în decontul lunii februarie 2012) și în iulie 2012 (suma de X lei, înscrisă la rubrica de regularizări TVA deductibilă în decontul lunii iulie 2012).

De asemenea, în raportul de inspecție fiscală se arată faptul societatea a fost verificată de organe de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Timiș în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată până la data de 30.11.2011, dată ulterioară operațiunilor inițiale ce au generat regularizările, făcându-se referiri la sursa TVA deductibilă înregistrată de societate dar neregăsindu-se mențiuni privind existența unor operațiuni derulate de SC X SRL și aferent cărora societatea să nu-și fi exercitat dreptul de deducere, cu precizări referitoare la îndeplinirea sau neîndeplinirea condițiilor legale de deducere la data înregistrării.

Totodată, în Raportul de inspecție fiscală se reține faptul că nu este posibilă reverificarea perioadei anterioară prezentei inspecții fiscale, care să permită analizarea dreptului de deducere prin prisma încadrării operațiunilor derulate de societate în categoria celor prevăzute la art.145 alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și faptul că societatea nu a prezentat documente justificative (înregistrate în perioada supusă inspecției fiscale în cauza) pentru exercitarea dreptului de deducere prin deconturile lunilor

februarie și iulie 2012, conform prevederilor art.146 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, astfel, pentru suma de X lei societatea nu îndeplinește condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere.

În ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere, contestatoarea arată că în temeiul art.119 și 120, respectiv art.120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală au fost calculate dobânzi în sumă de X lei, din care suma de X lei face obiectul prezentei contestații, respectiv penalități de întârziere în sumă de X lei, din care suma de X lei face obiectul prezentei contestații.

Fată de cele menționate mai sus, contestatoarea susține că înregistrarea în contabilitate în perioada decembrie 2011, respectiv iulie 2012 a documentelor justificative emise în anii 2009, 2010 și 2011, reprezentând bonuri fiscale de combustibil, facturi aferente valorii reziduale a unui autocar achiziționat în baza unui contract de leasing, bunuri achiziționate în vederea sponsorizării unor terți și facturi emise pentru prestări servicii de transport intern, a avut loc după cum urmează:

- prin nota contabilă nr.X/31.12.2011 a fost stornată înregistrarea contabilă inițială, aferentă valorii reziduale facturate în avans de X (cumulat pentru toate facturile, așa cum au fost prezentate în nota explicativă din 30.10.2013), înregistrarea inițială fiind efectuată prin includerea sumei aferente TVA deductibilă pe cont de cheltuială nedeductibilă (deși prin domeniul de activitate și obiectul contractului de leasing - autocar - fiind excepție prevăzută la art. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal), și înregistrată valoarea reziduală exclusiv TVA în sumă de X lei, iar prin nota contabilă X/31.12.2011 a fost stornată operațiunea de colectare a taxei și înregistrarea TVA aferentă valorii reziduale facturată în avans în sumă de X lei, valoare înregistrată centralizat, având la baza documentele justificative;

- prin nota contabilă nr.X/31.12.2011 a fost stornată înregistrarea contabilă inițială, aferentă facturii nr. X/30.07.2010 emisă de X SRL), înregistrarea inițială fiind efectuată la valoarea inclusiv TVA (deși factura a fost emisă de un furnizor înregistrat în scop de TVA, iar prin natura serviciului prestat operațiunea este una taxabilă, pe factura fiind evidențiate distinct baza de impozitare și taxa aferentă), și înregistrată valoarea serviciului prestat exclusiv TVA în sumă de X lei, iar prin nota contabilă X/31.12.2011 fiind înregistrată TVA aferentă serviciilor de transport intern în sumă de X lei, conform facturii nr. X/30.07.2010 emisă de X SRL;

- prin nota contabilă nr.X/31.12.2011 a fost stornată înregistrarea contabilă inițială, aferentă facturilor de achiziții de bunuri ce au făcut obiectul unor contracte de sponsorizare, încheiate în conformitate cu prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, înregistrarea inițială fiind efectuată la valoarea inclusiv TVA, (deși acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, nu constituie livrare de bunuri, conform art.128 alin.8 lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, fiind în limita prevăzută în Norme), și înregistrată valoarea bunurilor achiziționate exclusiv TVA în sumă de X lei, iar prin nota contabilă X/31.12.2011 fiind înregistrată centralizat TVA aferentă bunurilor achiziționate ce au făcut obiectul sponsorizării, în sumă de X lei, conform facturilor nr.X/17.10.2011 emisă de XSRL și nr. X/23.09.2011 emisă de X SRL;

- prin nota contabilă nr.X/31.12.2011 a fost stornată înregistrarea contabilă inițială, aferentă achizițiilor de combustibil (cumulat pentru toate bonurile fiscale, așa cum au fost prezentate în nota explicativă din 30.10.2013), înregistrarea inițială fiind efectuată la valoarea inclusiv TVA (deși, având în vedere domeniul de activitate al societății și destinația combustibilului achiziționat, fiind excepție prevăzută la art.145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal), și înregistrată centralizat valoarea achizițiilor de combustibil exclusiv TVA în sumă de X lei, iar prin nota contabilă X/31.12.2011 fiind înregistrată TVA aferentă achizițiilor de combustibil în sumă de X lei, valoare înregistrată centralizat, având la baza documentele

justificative;

- prin nota contabilă nr. X/31.12.2011 a fost stornată înregistrarea contabilă inițială, aferentă valorii reziduale facturate în avans de X (cumulat pentru toate facturile, așa cum au fost prezentate în nota explicativă din 30.10.2013), înregistrarea inițială fiind efectuată prin includerea sumei aferente TVA deductibilă pe cont de cheltuieli nedeductibile (deși prin domeniul de activitate și obiectul contractului de leasing - autocar - fiind excepție prevăzută la art. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal) și înregistrată valoarea reziduală exclusiv TVA în sumă de X lei, iar prin nota contabilă X/31.07.2012 fiind înregistrată TVA aferentă valorii reziduale facturată în avans în sumă de X lei, valoare înregistrată centralizat, având la baza documentele justificative;

Astfel, fiecare operațiune economico-financiară efectuată a fost consemnată în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, respectiv facturile emise de furnizorii X, X SRL, XSRL, X SRL, respectiv bonurile fiscale emise de X SA, X SRL, X SRL, s.a., respectând prevederile art. 6 alin. 1 din Legea 82/1991.

Conform O.M.F.P. 3512/2009 privind documentele financiar contabile, anexa 1, pct. 18, par. 2 „înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe baza de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și perioadă”. Având în vedere volumul mare de documente justificative, cum ar fi în cazul bonurilor fiscale emise de furnizorii de combustibil (un număr de 109 bonuri fiscale), s-a procedat la înregistrarea centralizată, astfel în jurnalele de cumpărări figurând documentul centralizator, respectiv nota de contabilitate întocmită în acest sens.

Conform O.M.F.P. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, anexa 1, Corectarea erorilor contabile pct. 63 alin. 2 „Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor” și alin.6 „Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere erorile nesemnificative.”, corectarea erorilor contabile s-a făcut pe seama contului de profit și pierdere, în momentul luării la cunoștință de către administrator adică data constatării lor.

Contestatoarea arată că așa cum a fost menționat și în punctul de vedere exprimat de contribuabil, în urma finalizării reviziei contabile, administratorul a luat la cunoștință de existența unor sume reprezentând TVA, care îndeplineau condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.145-147 din Codul Fiscal, dar acest drept nu a fost exercitat. Astfel, s-a procedat la exercitarea dreptului de deducere prin stornarea operațiunilor înregistrate în anii 2009, 2010, respectiv 2011 și înregistrarea acestora, centralizat, în baza documentelor justificative în luna decembrie 2011, respectiv luna iulie 2012 și includerea sumelor reprezentând TVA în deconturile aferente perioadelor mai sus menționate la rândul 30 „Regularizări taxa dedusă”, în baza art. 147¹ (2) din Codul Fiscal, care prevede ca dreptul de deducere poate fi exercitat prin decontul perioadei în care sunt îndeplinite condițiile sau printr-un decont ulterior, dar nu mai mult de 5 ani consecutivi și având în vedere prevederile pct.48 (1) din Norme metodologice de aplicare a Legii 571/2003, care face referire la faptul ca prevederile art.147¹ alin.2 și 3 se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal.

Contestatoarea susține că art.147¹ (2) din Codul Fiscal nu face altceva decât să permită deducerea TVA în termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, așa cum este prevăzut la art.91 din Codul de procedură fiscală, art.147¹ instituind ca regulă generală deducerea taxei la data exigibilității, dar dacă din anumite motive nu s-a dedus, aceasta poate fi dedusă pe o perioadă de până la 5 ani.

Interpretarea conform căreia taxa nu poate fi dedusă (sau "nu se poate aplica excepția prevăzută la art.147¹ alin.(2) din Codul Fiscal" - afirmație făcută de inspectorii

fiscali în cadrul R.I.F. pag. 7) deoarece condițiile de exercitare a dreptului de deducere au fost îndeplinite în perioada fiscală de declarare (afirmație contestată de inspectorii fiscali în R.I.F. Cap. VI, Pct. 2 Concluziile asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului), contestatoarea o consideră tendențioasă și în afara spiritului Codului fiscal, și mai mult prin neverificarea documentelor justificative este imposibilă pronunțarea asupra îndeplinirii sau neîndeplinirii condițiilor de deducere în perioada în care documentele au fost emise.

Referitor la argumentarea inspectorilor fiscali, precum, conform art.105 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează că „Inspekția fiscală se efectuează o singura data pentru fiecare impozit, taxa contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioada supusa impozitării”, contestatoarea precizează că nu era necesară reverificarea unei perioade anterioare, supuse deja unui control fiscal, documentele fiind înregistrate în perioada supusă prezentului control fiscal prin stornarea înregistrărilor inițiale și înregistrarea centralizată a documentelor justificative.

Contestatoarea arată că încadrarea operațiunilor derulate în categoria celor prevăzute la art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, a fost confirmată și de organele de inspekție fiscală care au verificat perioadele anterioare:

- „se constată ca bunurile și serviciile achiziționate sunt ale societății și sunt destinate realizării operațiunilor impozabile, TVA fiind dedusă potrivit prevederilor cuprinse în Titlul VI, Capitolul X [...] art. 145 alin (1)...” - R.I.F. nr. X/15.12.2010.

- „se constată că bunurile și serviciile achiziționate sunt ale societății și sunt destinate realizării operațiunilor impozabile, TVA fiind dedusă conform prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a), c) din Legea 571/2003...” - R.I.F. nr. X/10.02.2011.

Pentru toate motivele arătate mai sus, contestatoarea solicită admiterea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspekția fiscală pentru persoane juridice nr. X/12.11.2013 emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr.X/12.11.2012, pe care o consideră netemeinică, nelegală și reanalizarea sumei de X lei, în sensul admiterii ca TVA deductibilă și exonerarea de la plata dobânzilor/majorărilor de întârziere în sumă de X lei și a penalităților de întârziere în sumă de X lei.

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspekție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspekție fiscală nr. X/12.11.2013 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală nr. X/12.11.2013.

Organele de inspekție fiscală au consemnat că, prin deconturile nr. FNTERNT-X-2013 din 26.08.2013, INTERNT-X-2013 din 25.09.2013 și INTERNT-X-2013 din 25.10.2013 societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA, în sumă de X lei în luna iulie 2013, X lei în luna august 2013, respectiv X lei în luna septembrie 2013. Întrucât analiza de risc efectuată de către organul fiscal teritorial a stabilit un grad de risc fiscal mare (punctajul de pe fișa indicatorilor de inspekție fiscală fiind 60 de puncte), deconturile au fost transmise către structura de inspekție fiscală în vederea soluționării cu control anticipat.

În urma verificări efectuate, organele de inspekție fiscală au constatat că, în luna decembrie 2011 societatea a evidențiat la pozițiile 109, 110, 111 și 112 din jurnalul de cumpărări TVA deductibilă în sumă totală de X lei, astfel:

- poziția 109, înregistrare prin nota contabilă nr. X/31.12.2011, cu explicația completată manual "valoare reziduală leasing", având baza impozabilă de X lei și TVA aferentă de X lei;

- poziția 110, înregistrare prin nota contabilă nr. X/31.12.2011, cu explicația completată

manual "tr. intern", având baza impozabilă de X lei și TVA aferentă de X lei;

- poziția 111, înregistrare prin nota contabilă nr. X/31.12.2011, cu explicația completată manual "sponsorizare", având baza impozabilă de X lei și TVA aferentă de X lei;

- poziția 112, înregistrare prin nota contabilă nr. X/31.12.2011, cu explicația completată manual "BF combustibil", având baza impozabilă de X lei și TVA aferentă de X lei.

De asemenea, au constatat că în luna iulie 2012 societatea a evidențiat în jurnalul de cumpărări TVA deductibilă în sumă de X lei, cu explicația "TVA revizie 2009", înregistrată în baza notei contabile nr. X/31.07.2012.

Conform explicațiilor date de administratorul societății (nota explicativă din data de 30.10.2013) și documentelor prezentate, regularizările efectuate (X lei + X lei) reprezintă deducerea TVA aferentă unor achiziții efectuate și înregistrate în evidența contabilă în anii 2009, 2010 și 2011: combustibil, valoare reziduală leasing autocar, bunuri achiziționate în vederea sponsorizării unor terți și prestări servicii de transport intern. Referitor la aceste achiziții, cu ocazia efectuării unei revizii contabile, societatea de expertiză contabilă a constatat că s-a înregistrat direct pe cheltuieli inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că, prin note contabile societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor menționate mai sus în jurnalele de cumpărări aferente lunii decembrie 2011 (suma de X lei, înscrisă la rubrica de regularizări TVA deductibilă în decontul lunii februarie 2012) și iulie 2012 (suma de X lei, înscrisă la rubrica de regularizări TVA deductibilă în decontul lunii iulie 2012).

Organele de inspecție fiscală au precizat că SC X SRL a fost verificată de organe de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. X în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată până la data de 30.11.2011, dată ulterioară operațiunilor inițiale ce au generat regularizările. Organele de inspecție fiscală care au verificat perioadele anterioare au efectuat referiri la sursa TVA deductibilă înregistrată de societate, urmare a verificărilor efectuate constatând că aceasta provine din:

- "cumpărări de bunuri și servicii de la intern constând în: mijloace fixe (... autocare ...), ... combustibil auto ..." - RIF nr. X/15.12.2010;

- "cumpărări de bunuri și servicii de la intern, constând în: combustibil auto", certificând totodată că "pentru perioada verificată, în ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu se constată aspecte deficiente pentru care agentul economic verificat să nu îndeplinească condițiile de deducere" - RIF nr. X/10.02.2011;

- "cumpărări de bunuri și servicii de la intern, constând în: combustibil auto" - RIF nr. X/26.01.2012.

Organele de inspecție fiscală precizează că în niciunul din rapoartele de inspecție anterioare nu au regăsit mențiuni privind existența unor operațiuni derulate de SC X SRL și aferent cărora societatea să nu-și fi exercitat dreptul de deducere, cu precizări referitoare la îndeplinirea sau neîndeplinirea condițiilor legale de deducere la data înregistrării.

În aprecierea stării de fapt privind aceste regularizări ale TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală au avut în vedere:

- art. 6 din Legea nr. 82/1991 a contabilității, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia „orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”, iar acestea „angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate”;

- art.105 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că "Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”;

- art.105¹ din același act normativ precizează că "(1) prin excepție de la prevederile

art.105 alin.(3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade", prin reverificare înțelegându-se "(2) ... inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora";

- art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia "dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei" (care intervine la "data la care are loc faptul generator" - art.134² din Codul fiscal, respectiv "data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor" - art.134¹ alin.(1) din Codul fiscal);

- art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia "orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul" unor operațiuni taxabile, pentru care se aplică o scutire sau pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate;

- art. 146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede că: „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 ori 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. 147¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că "Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153 are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145- 147";

- art. 147¹ alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prin excepție de la prevederile alineatului precedent permite ca "în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere";

- pct. 46 alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare: Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal ..."

- pct. 48 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, "Prevederile art.147¹ alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale".

Astfel, în condițiile în care nu este posibilă reverificarea perioadei anterioară prezentei inspecții fiscale, care să permită analizarea dreptului de deducere prin prisma încadrării operațiunilor derulate de societate în categoria celor prevăzute la art.145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și neprezentarea unor documente justificative (înregistrate în perioada supusă prezentei inspecții fiscale) pentru exercitarea dreptului de deducere prin deconturile lunilor februarie și iulie 2012, conform prevederilor art. 146 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru suma de 26.489 lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere.

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de 3.973 lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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 suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2011, respectiv luna iulie 2012, contestatoarea în baza unor note contabile a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă totală de X lei. Aceste regularizări (X lei + X lei) reprezintă TVA aferentă unor achiziții efectuate și înregistrate în evidența contabilă în anii 2009, 2010 și 2011: combustibil, valoare reziduală leasing autocar, bunuri achiziționate în vederea sponsorizării unor terți și prestări servicii de transport intern.

Organele de inspecție fiscală precizează că contestatoarea a fost verificată de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. X în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată până la data de 30.11.2011, dată ulterioară operațiunii inițiale ce au generat regularizările, precum și faptul că în niciunul din rapoartele de inspecție anterioare nu au regăsit mențiuni privind existența unor operațiuni derulate de SC X SRL și aferent cărora societatea să nu-și fi exercitat dreptul de deducere, cu precizări referitoare la îndeplinirea sau neîndeplinirea condițiilor legale de deducere la data înregistrării.

Astfel, în condițiile în care nu este posibilă reverificarea perioadei anterioară prezentei inspecții fiscale, care să permită analizarea dreptului de deducere prin prisma încadrării operațiunilor derulate de societate în categoria celor prevăzute la art.145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și neprezentarea unor documente justificative (înregistrate în perioada supusă prezentei inspecții fiscale) pentru exercitarea dreptului de deducere prin deconturile lunilor februarie și iulie 2012, conform prevederilor art.146 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.46 (1) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru suma de X lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere.

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă să de **X lei**, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

„(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 (1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului 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, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78 ...”

Totodată, la art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(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. ”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie justificat cu factură fiscală, care trebuie să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, 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.

Prin urmare, se reține că legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile de achiziții, dacă îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit legii.

În cazul, în speță se reține că, organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei înregistrată în evidența operativă și contabilă în baza unor note contabile, întrucât acestea nu sunt documente justificative, în sensul prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât, contestatoarea a fost verificată în ceea ce privește TVA până la data de 30.11.2011, dată ulterioară operațiunilor inițiale care au generat regularizările, organele de inspecție fiscală precizează că în niciunul din rapoartele de inspecție anterioare nu au regăsit mențiuni privind existența unor operațiuni derulate de SC X SRL și aferent cărora nu ar fi putut exercita dreptul de deducere, cu precizări referitoare la îndeplinirea sau neîndeplinirea condițiilor legale de deducere la data înregistrării.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente speței, se reține că organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 26.489 lei, motiv pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Referitor la dobânzile de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât, în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, iar prin contestație nu se prezintă argumente referitoare la modul de calcul al majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere, X SRL datorează și suma totală de **X lei**, cu titlu de majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căreia a inclus sumele reprezentând TVA în Decontul de TVA la rândul 30 "Regularizări taxa dedusă" în baza art.147¹ alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece organele de inspecție fiscală precizează că la dosarele de achizițiile interne din perioada verificată, nu se găsesc documentele justificative invocate de către contestatoare, iar în lipsa unor mențiuni explicite din rapoartele de inspecție fiscale anterioare referitoare la aceste operațiuni și a lipsei bazei legale pentru efectuarea unei reverificări, nu pot prezuma îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere în perioadele anterioare.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia prin neverificarea documentelor justificative este imposibilă pronunțarea asupra îndeplinirii sau neîndeplinirii condițiilor de deducere în perioada în care documentele au fost emise, organele de inspecție fiscală precizează că nu se pot substitui în aprecierea stării de fapt fiscale organelor de inspecție fiscală care au verificat perioadele anterioare.

Mai mult, se reține că argumentele invocate în contestație au fost prezentate și în "Prezentarea punctului de vedere al contribuabilului din Raportul de inspecție fiscală", unde organele de inspecție fiscală au răspuns pentru fiecare dintre acestea. Totodată, acestea nu sunt de natură să modifice și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.X/12.11.2013 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X/12.11.2013.

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

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC XSRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/12.11.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/12.11.2013 pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată;
- X lei - dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC X SRL
- A.J.F.P.X - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3

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