

DECIZIE nr.
privind soluționarea contestației formulate de S.C. X S.R.L. înregistrată la
D.G.F.P a județului Arad sub nr./05.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală cu adresa nr./05.2013, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. 25048/08.05.2013 asupra contestației formulate de S.C. X S.R.L., cu sediul în, jud. Arad, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./29.04.2013, iar în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 17 din O.U.G. nr. 74/2013 coroborat cu art. 12 din H.G. nr. 520/2013 și art. 209 alin. (1) din Codul de Procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații a procedat la analizarea dosarului contestației, constatând următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/25.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și solicită anularea parțială a acestuia pentru suma totală de xxxx lei reprezentând:

- xxxx lei impozit pe profit stabilit suplimentar
- xxxxxx lei taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar
- xxxx lei dobânzi de întârziere aferente
- xxx lei penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei Dl., în calitate de administrator și ștampilată cu ștampila societății petente, conform prevederilor art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/25.03.2013 întocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad și solicită anularea parțială a acesteia pentru suma de xxxxx lei reprezentând xxx lei impozit pe profit stabilit suplimentar, xxxx lei taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, xxxx lei dobânzi de întârziere aferente si xxx lei penalități de întârziere aferente, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

1. Referitor la sumele datorate suplimentar ca impozit pe profit

În legătură cu suma de xxx lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea mobilierului achiziționat în baza facturilor emise de SC Z SRL, neacceptată de organele de inspecție fiscală ca și cheltuială deductibilă la calcul profitului impozabil pe motiv ca nu a fost recepționat și nu a putut fi identificat, petenta precizează ca mobilierul achiziționat este montat în vestiarul piscinei din incinta pensiunii rurale din localitatea Ghioroc, piesele fiind perfect identificabile în orice moment, în baza contractului încheiat cu SC Z SRL. Susține că această cheltuială cu amortizarea ocazionată de achiziția mobilierului este în concordanță cu investițiile necesare finalizării obiectivului turistic – pensiune rurală în localitatea Ghioroc – fiind o cheltuială deductibilă fiscal care participă la realizarea de venituri. În susținerea celor afirmate petenta anexează la dosarul cauzei fotocopia contractului de vânzare – cumparare încheiat cu furnizorul SC Z SRL arătând că “ stăm la dispoziția autorității fiscale pentru a prezenta dulapurile aflate în vestiarul piscinei ”

Invocand prevederile art. 24 alin.1 si 2, petenta consideră că are dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizarea mobilierului achiziționat întrucat este utilizat în prestarea de servicii de cazare, are o valoare fiscală mai mare de 1.800 lei – limita stabilită prin Hotărâre a Guvernului și are o durată mai mare de un an, iar art.24 din Codul fiscal împreună cu normele de aplicare nu fac nicio precizare despre obligativitatea întocmirii procesului verbal de recepție condiționând în vreun fel deductibilitatea acestor cheltuieli de întocmirea acestui document.

În legătură cu cheltuielile de transport facturate de către SC Elegance Group SRL, petenta precizează că facturile în cauză au fost întocmite de către partener pentru transportul materialelor de construcții achiziționate de la Arad în vederea realizării obiectivului de investiții din Ghioroc. În motivarea contestației petenta anexează copii ale documentelor de însoțire a facturii de transport respectiv CMR –urile, susținând totodată ca, dovada faptului că aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile o constituie și faptul că materialele de construcție în cauză au fost achiziționate de la furnizori din Arad, fără transport inclus, iar utilizarea acestora s-a făcut la Ghioroc unde s-a realizat obiectivul de investiții.

Urmare a celor mai sus prezentate, în baza prevederilor art.21 alin.1 și 4 lit.f și m coroborat cu art. 24 alin.1 si 2 lit.m din Legea nr.571/2003 precum și pct.44 din HG nr.44/2004, petenta, considera ca are dreptul de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în suma de 15.400 lei reprezentând transporturi efectuate în beneficiul său de către SC Elegance Group SRL și a cheltuielilor în sumă de 2.625 lei reprezentând amortizarea mobilierului achiziționat de la SC Eurodor Com Impex SRL.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar

În legătura cu exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate cu transportul materialelor de construcții necesare realizării obiectivului de investiții cât și cheltuielile cu achiziția de mobilier destinate funcționării pensiunii din Loc. Ghioroc, din

funcționarea căreia se obțin venituri asupra cărora se colectează TVA, petenta susține ca a fost îndeplinită condiția de baza pentru deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată prevăzută la art.145 alin.1 și 2 din Legea 571/2003 ca cea prevăzută la art. 146 lit.a din Legea 571/2003, petenta deținând în ambele cazuri facturi fiscale, care sunt întocmite cu respectarea prevederilor impuse de Codul fiscal dobândind astfel calitatea de documente justificative.

În legătură cu suma de xxxxx lei datorată cu titlu de TVA colectată suplimentar aferentă livrărilor intracomunitare efectuate către firma ZP Plamenov EOOD, petenta prezintă constatările echipei de inspecție fiscală care invocă aspecte ce nu țin de obligațiile legale și de posibilitățile fizice ale sale de a controla și influența evenimentele sesizând mai multe inadvertențe precum:

- afirmația conform căreia decontarea mărfii s-a făcut între două instituții bancare din România este falsă, codul neapartenând unei societăți bancare românești;

- răspunsul furnizat de autoritățile fiscale bulgare conține afirmația conform căreia “Compania Bulgară a declarat achiziții IC în sumă de xxxx EUR, pentru perioada 01.06.2012 – 31.07.2012”, celelalte informații fiind cu privire la imposibilitatea efectuării de controale sau lipsa de dovezi care să ateste anumite aspecte, niciuna necertificând fapte sau situații. Astfel, afirmă că, deoarece autoritățile din Bulgaria nu pot confirma dacă mărfurile au intrat pe teritoriul țării lor și faptul că achiziția este reală nu înseamnă că această achiziție nu este reală.

Petenta susține că, întrucât deține facturi de livrare de marfă întocmite în conformitate cu prevederile art.155 alin.5 din Codul Fiscal în care este înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului din Bulgaria, deține singurul document de transport solicitat de lege pentru atestarea efectuării transportului pe teritoriul altui stat membru și anume scrisori de trasură CMR semnate și stampilate de către beneficiar și a prezentat contracte de vânzare – cumpărare și comenzi cu partenerul ZP SRL., este îndreptățită la aplicarea scutirii de TVA prevăzute la art. 143 alin.2 din Codul fiscal pentru toate livrările intracomunitare de bunuri efectuate în Bulgaria în perioada iunie – iulie 2012.

II. În raportul de inspecție fiscală emis în data de 25.03.2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2009 — 30.09.2012.

1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar

În legătură cu înregistrarea, în perioada 2010 - 2011, ca și cheltuielă deductibilă la determinarea masei impozabile a profitului a unor facturi de transport emise de SC E SRL (persoana juridică afiliată), organele de inspecție au stabilit ca și nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile reprezentând servicii de transport bunuri în sumă de xxx lei pe anul 2010 și în sumă de xxx lei pe anul 2011, în baza prevederilor art. 21, alin.1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care petenta nu a putut face

dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile respectiv dovada realizării efective a transportului prin prezentarea foilor de parcurs din care să rezulte distanța parcursă și ruta.

În legătură cu înregistrarea în cursul anilor 2011 - 2012 a cheltuielilor cu amortizarea calculată pentru mobilierul achiziționat în suma de xxxx lei aferentă anului 2011 și în sumă de xxx lei aferentă anului 2012, organele de inspecție au stabilit ca și nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea mobilierului achiziționat deoarece acesta nu a fost recepționat și nu a putut fi identificat faptic.

Astfel, organele de inspecție fiscală au recalculat masa profitului impozabil aferentă anului 2011 rezultând o diferență de impozit pe profit în sumă de xxx lei, iar pentru anul 2012 a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de xxx lei rezultând o pierdere fiscală în sumă de xxxx lei.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar

În legătură cu livrările intracomunitare efectuate de petentă în perioada iunie – iulie 2012 către partenerul ZP Bulgaria, organele de inspecție fiscală au stabilit că, petenta nu beneficiază de scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. 2 lit, a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, livrările de bunuri fiind considerate ca având locul livrării în România, deoarece nu s-a dovedit realitatea transportului în alt stat UE și nici nu au fost prezentate toate documentele necesare aplicării scutirii de TVA, stabilind în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **xxxxxx lei**.

În legătură cu exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de **xxxx lei** (xxx lei în anul 2010 și xxx lei în anul 2011) aferentă facturilor emise de S.C. E SRL, reprezentând servicii transport bunuri, organele de inspecție nu au acordat petentei dreptul de deducere a TVA pe motivul ca petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte realizarea efectivă a transportului respectiv foi de parcurs, iar pe facturi nefiind nu a fost înscrisă ruta transportului.

În legătură cu exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de **xxxx lei** (lei în anul 2010 și xxx lei în anul 2011) aferentă facturilor emise de S.C. E SRL, reprezentând achiziție de mobilier, organele de inspecție nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA, arătând ca bunul material nu a putut fi identificat pe factura, iar petenta nu a întocmit note de recepție pentru intrarea în gestiune a bunurilor în care să se specifice efectiv ce reprezintă mobilierul achiziționat în vederea identificării faptice.

IV. Luând în considerare constatările organului de control, susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative invocate de petenta și de organele de impunere, în vigoare pe perioada verificată, se rețin următoarele:

Având în vedere faptul că Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a solicitat Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, cu adresa nr...../10.06.2013,

analizarea necesitatii și legalitatii sesizării în cauza a organelor penale în legatura cu comportamentul fiscal al firmei de transport SC R&C SRL, referitor la imposibilitatea efectuării controlului încrucișat solicitat la firma de transport SC R&C SRL, în vederea verificării realității transporturilor efectuate pe ruta România –Bulgaria a marfurilor ce fac obiectul livrărilor intracomunitare efectuate de SC X SRL către ZP Bulgaria, datorită neprezentării documentelor contabile solicitate de către A.I.F București Sector 2, în considerarea dispozițiilor art. 213 alin. (2) din Codul de procedură fiscală republicat, termenul de soluționare al contestației formulate de petentă s-a prelungit conform art. 70 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, republicat.

Având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că la data de 21.06.2013 Activitatea de Inspectie Fiscala Arad a solicitat Administratiei Finantelor Publice a Sectorului 2 a Mun. Bucuresti comunicarea stadiului în care se afla controlul încrucișat întreprins la SC R&C SRL împreună cu rezultatele controlului, iar până la data prezentei, Activitatea de Inspecție Fiscală Arad nu a comunicat eventualul răspuns primit la solicitarea nr...../ad/21.06.2013, în considerarea dispozițiilor consacrate de art. 6 paragraful 1 din Convenția Europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, ratificată prin Legea nr. 30/1994, în legătură cu soluționarea cererilor într-un termen rezonabil, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va proceda la soluționarea contestației în condițiile legii.

1. În legătură cu impozitul pe profit în sumă totală de xxxx lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr. /25.03.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad

Cu privire la cheltuielile în suma de xxxxxx lei pe anul 2010 și în sumă de xxxxx lei pe anul 2011 lei reprezentând servicii de transport bunuri înregistrate în evidența contabilă a petentei ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în baza facturilor fiscale emise de SC E SRL, s-au reținut următoarele:

În fapt, în perioada 2010 - 2011, petenta a înregistrat în contabilitate sub forma de cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, în contul 628, suma totală de lei (... lei în anul 2010 și lei în anul 2011, reprezentând servicii de transport bunuri în baza facturilor de transport emise de SC E SRL (persoana juridică afiliată).

Din verificările efectuate organele de inspecție au constatat că petenta nu respecta prevederile art. 21, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu a putut face dovada că aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile respectiv

dovada realizării efective a transportului prin prezentarea foilor de parcurs din care să rezulte km parcurși și ruta.

În contestația formulată petenta arată că aceste prestări servicii de transport efectuate de SC E SRL au fost realizate pentru transportul materialelor de construcții achiziționate în vederea realizării obiectivului de investiții, de la Arad în localitatea Ghioroc unde s-a edificat construcția.

În susținerea celor afirmate, petenta, depune împreună cu contestația fotocopiile mai multor facturi fiscale de achiziție a unor bunuri (aer condiționat, rastele inox, mochetă, materiale de construcții) emise de mai mulți furnizori la care s-au anexat fotocopiile scrisorilor de trăsură – CMR cu care a arătat că face dovada realității serviciilor de transport facturate de către SC E SRL.

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

“Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.(...)”

Cheltuieli

ART. 21

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Art. 21, alin. 4, lit. f din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

“ f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; “

Art. 6 , alin 1 din Legea contabilitatii nr. 82 / 1991, stipulează următoarele :

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

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În speță, din cuprinsul actului atacat, respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr.xxxx/25.03.2013 rezultă că, organul de inspecție a constatat că petenta nu a respectat prevederile art. 21, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu a putut face dovada că

aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile respectiv dovada realizării efective a transportului prin prezentarea foilor de parcurs din care să rezulte distanța parcursă și ruta; în consecință au stabilit ca aceste cheltuieli cu serviciile de transport bunuri înregistrate în baza facturilor de transport emise de SC E SRL sunt cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil cu consecința recalculării impozitului pe profit datorat aferent anului 2010 și 2011.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestate nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au procedat la o analiză temeinică a facturilor emise de S.C. E S.R.L., respectiv a modului lor de completare pentru a se stabili concret, pentru fiecare factură în parte dacă acestea pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate.

Se reține că persoana impozabilă poate înregistra în contabilitate ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil achiziții de prestări servicii cu condiția justificării acestora ca fiind utilizate în scopul realizării de venituri impozabile și înregistrării lor în baza unor documente ce îndeplinesc condițiile reglementate prin actele normative precitate, însă organele de inspecție fiscală sunt cele abilitate să examineze toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunerea acestora, revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală în stabilirea caracterului deductibil al cheltuielilor aferente achizițiilor de servicii efectuate de petenta și a realității acestora a acestora, au verificat îndeplinirea de către aceasta a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, cu atât mai mult cu cât în susținerea contestației S.C. X S.R.L. a depus înscrisuri de natura mijloacelor de probă care infirma constatările organelor de inspecție fiscală, în contestația formulată petenta arătând că, aceste prestări servicii de transport efectuate de SC E SRL au fost realizate pentru transportul materialelor de construcții achiziționate în vederea realizării obiectivului de investiții, de la Arad în localitatea Ghioroc unde s-a edificat construcția.

Astfel, odată cu depunerea contestației, petenta prezintă ca documente justificative aferente sumelor înscrise în facturile de transport emise de SC E SRL în anul 2010 și 2011, fotocopiiile mai multor facturi fiscale de achiziție a unor bunuri (aer condiționat, rastele inox, mochetă, materiale de construcții) emise de mai mulți furnizori împreună cu fotocopiiile scrisorilor de trăsură – CMR cu care arată ca face dovada realității serviciilor de transport facturate de către SC E SRL și a utilizării acestor servicii pentru transportul materialelor de construcții achiziționate în vederea realizării obiectivului de investiții al petentei din localitatea Ghioroc, înscrisuri de natura mijloacelor de probă noi, conform art. 213 alin.4 Cod Procedura Fiscală, asupra cărora organele de inspecție fiscală aveau obligația legală de a se pronunța în cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare a contestației, însă nu au făcut-o.

În ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, învederăm prevederile art. 9 din Decretul nr.451/1972, potrivit cărora: “ *scrisoarea de trasura face dovada, pana la proba contrarie a conditiilor contractului si a primirii marfii de catre transportator si respectiv, ulterior de catre client* ”

Deoarece, odată cu depunerea contestației, petenta a depus la dosarul cauzei documente noi, care nu au fost prezentate organului de inspecție fiscală în timpul verificării efectuate, conform art. 213 alin. 4 din Codul de procedură fiscală, este necesară analizarea acestora de către organele de inspecție fiscală, analiză în urma căreia activitatea petentei să fie reflectată cât mai fidel, iar obligațiile fiscale pe care petenta le datorează bugetului de stat să fie corect stabilite.

În situația dată, la soluționarea contestației organul competent are în vedere prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează că:

“(4) *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În aceasta situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora*”.

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus, precum și faptul că petenta depune documente noi în susținerea solicitării sale, documente care pot avea influență asupra cuantumului obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa, se impune desființarea actului administrativ atacat în ceea ce privește acest capăt de cerere pentru ca organul de inspecție fiscală să aibă “*posibilitatea să se pronunțe asupra acestora*”.

Organele de inspecție fiscală vor avea în vedere documentele depuse de petentă, urmând ca, prin alte organe decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță documentele noi depuse în susținerea cauzei și argumentele contestatoarei, analizând corectitudinea întocmirii lor și îndeplinirea condițiilor de documente justificative, respectiv modul cum acestea pot justifica realitatea serviciilor de transport facturate de către SC E SRL precum și a utilizării acestora pentru transportul materialelor de construcții achiziționate în vederea realizării obiectivului de investiții al petentei din localitatea Ghioroc.

Astfel, soluția ce urmează a fi adoptată este regăsită în prevederile art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

„ ART. 216

Soluții asupra contestației

[...]

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

În consecință urmează sa fie desființată Decizia de impunere F-AR nr. xxx9/25.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru capătul de cerere privind cheltuielile în suma de xxxx lei pe anul 2010 și în sumă de xxxx lei pe anul 2011 lei reprezentând servicii de transport bunuri înregistrate în evidența contabilă a petentei ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în baza facturilor fiscale emise de SC E SRL, urmând ca organele de control din cadrul Activitatii de Inspectie fiscala Arad să procedeze la încheierea unui nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

Cu privire la cheltuielile în suma de xxxx lei pe anul 2011 și în sumă de xxxx lei pe anul 2012 lei reprezentând amortizare mobilier achiziționat de la SC E SRL, s-au reținut următoarele:

În fapt, petenta a înregistrat sub forma de cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, în cursul anilor 2011 – 2012, cheltuielile cu amortizarea calculată pentru mobilierul achiziționat de la SC E SRL, în suma de xxxx lei aferentă anului 2011 și în sumă de xxx lei aferentă anului 2012.

Organele de inspectie au stabilit ca si nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea mobilierului achiziționat intrucât acesta nu a fost recepționat și nu a putut fi identificat faptic.

Astfel, organele de inspecție fiscală a recalculat masa profitului impozabil aferentă anului 2011 rezultând o diferență de impozit pe profit în sumă de xxx lei, iar pentru anul 2012 a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de xxx lei rezultând o pierdere fiscală în sumă de xxxx lei.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art.19 ,art.21 si art.24 alin.(2), alin.(6), alin.(7)si alin.(11) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in care se stipuleaza :

ART. 19

„Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

ART. 21

Cheltuieli

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(...)

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;

ART. 24

Amortizarea fiscală

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set.

Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

(7) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;

(...)

Potrivit Ordinului nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene cu aplicabilitate de la data de 01.01.2010 privind amortizarea se stipulează:

Amortizarea

110. - (1) Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor.

(2) Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora.

(3) În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

112. - (1) Entitățile amortizează imobilizările corporale utilizând unul din următoarele regimuri de amortizare:

a) amortizarea liniară realizată prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora;(...)

(5) Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca mijlocul fix amortizabil îl reprezintă orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative și are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului.

De asemenea textul de lege precizează faptul că pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set, prevedere legală de care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont.

Conform Ordinului 3055/29.11.2009 în vigoare de la 1 ianuarie 2010 amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale și se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune a acestora și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare.

Așadar un mijloc fix amortizabil îl reprezintă orice imobilizare corporală care îndeplinește condițiile din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, iar în cazul unei imobilizări corporale care formează un singur corp, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, amortizarea stabilindu-se prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizării care se calculează pe baza unui plan de amortizare de la data punerii în funcțiune a acesteia și până la recuperarea integrală a valorii ei de intrare.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organul de soluționare a contestației constată că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză temeinică a modului în care petenta a înregistrat în contabilitate bunurile achiziționate în baza facturilor emise de SC E SRL, limitându-se la a constata că nu a fost întocmită notă de recepție pentru

intrarea în gestiune a bunurilor și astfel bunurile nu au putut fi identificate faptic, în condițiile în care, la dosarul cauzei, petenta a depus fotocopia contractului de vânzare - cumpărare încheiat cu furnizorul SC E SRL precum și listele de inventariere a mijloacelor fixe întocmite la finele anilor 2011 și 2012.

De asemenea conform constatarilor organelor de control, petenta, în perioada 2009 – 2011 a efectuat investiții în vederea construirii unei cabane turistice rurale în localitatea Ghioroc, astfel că, prin contestația formulată petenta susține că, mobilierul achiziționat este montat în vestiarul piscinei din incinta pensiunii rurale din localitatea Ghioroc, piesele fiind perfect identificabile în orice moment în baza contractului de vânzare - cumpărare încheiat cu furnizorul SC E SRL, aspect care nu a fost verificat de către echipa de inspecție fiscală.

Având în vedere cele reținute în prezența decizie de soluționare, actele normative invocate cât și dovezile depuse în susținerea contestației, organul de soluționare a cauzei va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în care se prevede *"prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ."*

Astfel, în stabilirea deductibilității cheltuielilor cu amortizarea mobilierului, organele de inspecție fiscală vor analiza dacă sunt îndeplinite din punct de vedere legal cerințele pentru acordarea deductibilității limitate al acestora așa cum sunt reglementate de art. 24 alin (2),(6) și (7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare respectiv dacă mijlocul fix este indivizibil sau nu, dacă amortizarea este calculată pe baza unui plan de amortizare, politica contabilă adoptată de entitate, modul de stabilire a sumei fixe ce a fost introdusă pe cheltuieli.

În concluzie, urmează să se desființeze Decizia de impunere F-AR nr.xxx/25.03.2013, pentru suma de xxxx lei reprezentând cheltuiela cu amortizarea mobilierului pentru care nu s-a acordat drept de deducere la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2011 și pentru suma de xxxx lei reprezentând cheltuiela cu amortizarea mobilierului pentru care nu s-a acordat drept de deducere la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2012, urmând ca organul de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pentru aceeași perioadă înscrisă în actul de control și pentru același tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. În legătură cu taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxx lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr. xxx/25.03.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad

A. În legătură cu taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxxx lei aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri efectuate de

petentă în perioada iunie 2012 – iulie 2012 către partenerul ZP Bulgaria, s-au reținut următoarele:

În fapt, în perioada iunie – iulie 2012, societatea petenta S.C. X S.R.L. efectuează livrări de bunuri către clientul ZP Bulgaria, pentru aceste livrări intracomunitare de bunuri aplicând regimul scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzut de art. 143 alin. 2 lit. a) din Codul fiscal.

În drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

Totodată, potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:

„a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,[...]”,

iar, conform alin.(3) al aceluiași articol:

„(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană impozabila este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

ART. 10

(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Conform acestor prevederi legale se reține că facilitatea fiscală de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare se probează cu factura care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și după caz, cu alte documente.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, pentru a putea beneficia de această facilitate fiscală de scutire de taxă pe valoarea adăugată s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și prezentarea de documente și care reglementează ca cerință cumulativă deținerea de către furnizor a două documente legal aprobate: factura care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, „Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Curtea Europeană de Justiție, în cauza C-409/04, Teleos plc. și alții, paragrafele 45, 46, 50, 51, 58, 67, 68, statuează următoarele:

45. (...) obligatia de a stabili condițiile de aplicare a scutirii unei livrări intracomunitare revine state/or membre. Trebuie amintit totuși ca, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică comunitară, printre care figurează în special principiul securității juridice și al proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. 1-7281, punctul 48, precum și Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții, C-384/04, Rec., p. 1-4191, punctele 29 și 30).

46 Rezulta de asemenea din jurisprudența Curții referitoare la recuperarea a posteriori a TVA-ului ca măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le

adopte în vederea colectării taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu pot să fie utilizate în așa fel încât să afecteze neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 52, Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctul 59, precum și Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 92).

50. Astfel, ar fi contrar principiului securității juridice ca un stat membru, care a prevăzut condițiile pentru aplicarea scutirii unei livrări intracomunitare, stabilind o listă de documente ce trebuie prezentate autorităților competente, și care a acceptat inițial documentele prezentate de furnizor ca dovezi justificative ale dreptului la scutire, să poată ulterior să oblige acest furnizor să achite TVA-ul aferent acestei livrări în cazul în care se dovedește că, din cauza unei fraude savarsite de persoana care achiziționează bunurile despre care furnizorul nu avea și nu putea avea cunoștință, bunurile în cauză nu au parasit, în realitate, teritoriul statului membru de livrare.

51. Or, a obliga persoana impozabilă să furnizeze o dovadă concludentă ca bunurile au parasit în mod fizic statul membru de livrare nu garantează aplicarea corectă și directă a scutirilor. Din contra, această obligație o plasează într-o situație de incertitudine în ceea ce privește posibilitatea aplicării scutirii în cazul livrării sale intracomunitare sau în ceea ce privește necesitatea de include TVA-ul în pretul de vânzare.

58. Desigur, obiectivul de prevenire a fraudei fiscale justifică uneori cerințe ridicate în ceea ce privește obligațiile furnizorilor. Cu toate acestea, orice repartizare a riscului între furnizor și administrația fiscală, ca urmare a unei fraude savarsite de către un tert, trebuie să fie compatibilă cu principiul proportionalității. În plus, în loc să prevină fraudă fiscală, un regim care plasează toată responsabilitatea plății TVA-ului în sarcina furnizorului, independent de implicarea sau neimplicarea acestuia în fraudă nu protejează în mod necesar sistemul armonizat de TVA împotriva fraudei și a abuzului persoanei care achiziționează bunurile. Aceasta din urmă, dacă ar fi scutită de orice responsabilitate, ar putea, într-adevăr, să fie încurajată să nu expedieze sau să nu transporte bunurile în afara statului membru de livrare și să nu le declare în scopuri de TVA în statele membre de destinație avute în vedere.

67. În schimb, astfel cum subliniază Comisia, odată ce furnizorul și-a îndeplinit obligațiile referitoare la dovada unei livrări intracomunitare, atât timp cât obligația contractuală de a expedia sau de a transporta bunurile în afara statului membru de livrare nu a fost îndeplinită de către persoana care achiziționează bunurile, aceasta din urmă este cea care ar trebui să fie obligată la plata TVA-ului în acest stat membru.

68. Prin urmare, trebuie să se răspundă la cea de a treia întrebare adresată ca articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat cu bună-credință și

a prezentat dovezi care justificau, la prima vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, sa achite ulterior TVA-ul pentru aceste bunuri, atunci cand astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără sa fie însa stabilită participarea furnizorului mentionat la fraudă fiscală, atat timp cat acesta din urma a luat toate masurile rezonabile aflate in puterea sa pentru a se asigura ca livrarea intracomunitara pe care o efectueaza nu it determina sa participe la o astfel de fraudă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de solutionare a reținut urmatoarele:

Pentru livrarile intracomunitare efectuate, către partenerul extern ZP Bulgaria, în vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată, petenta a prezentat:

- facturile de livrare, emise de petentă către ZP Bulgaria în care este înscris codul înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru;
- dovada verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA a clientului din aplicația VIES;
- documentele de transport în Bulgaria respectiv scrisorile de trăsura CMR.
- contractul încheiat între societatea verificată și societatea beneficiară

Din Raportul de inspectie fiscala F-AR nr. xxx/25.03.2013 rezultă că organele de inspectie fiscală au verificat, pentru livrarile intracomunitare efectuate de petentă, către partenerul extern ZP Bulgaria toate documentele ce atestă efectuarea de livrări intracomunitare respectiv facturile de livrare, documentele de transport în Bulgaria respectiv scrisorile de trăsura CMR precum si contractul de vânzare-cumpărare încheiat între petentă și ZP Bulgaria, constatându-se că transportul aferent livrărilor intracomunitare a fost efectuat de către SC R&C SRL Bucuresti și că societatea verificată nu înregistrează facturi de transport emise de societatea transportatoare prin urmare transportul nu este suportat de SC X SRL, iar decontarea mărfii s-a făcut între două instituții bancare din România.

De asemenea, a fost analizată și Nota de constatare încheiată de către Garda Financiară București la societatea care a efectuat transportul mărfii, în cazul de față SC R&C SRL Bucuresti, prin care s-a constatat că „Transportatorul nu poate prezenta nici un alt document privind realitatea efectuării acestor curse cu ieșire în Bulgaria: foi de parcurs diagrame tahograf, decarcare GPS, rovinețe bulgare, plăți pod sau bac, deconturi delegații, alimentari pe traseu macar un document care sa ateste intrarea in Bulgaria. Nimic”, fapt ce a condus la concluzia că marfa nu a părăsit teritoriul României.

În prezenta cauză, organele de control în determinarea situației de fapt, au avut în vedere urmatoarele informații privind partenerul extern ZP Bulgaria, furnizate de autoritatile fiscale bulgare la solicitarea SCAC și anume: “Comerciantul nostru este cu profil riscant. Compania bulgară nu poate fi găsită la adresa declarata. Procedura anularii inregistrarii TVA este in curs de desfasurare. Nu avem acces la contabilitatea societății si nu au fost prezentate documente

comerciale sau dovezi in legatura cu tranzactiile in cauza. Nu avem informatii cu privire la locul decărcării și realitatea tranzacțiilor precum și dacă mărfurile totuși există, nu avem nici un document de plată sau informații, dacă/cum a fost făcută. Compania Bulgară nu are activele sau personalul necesar pentru desfășurarea activitatilor sale. ZP, a declarat achiziții IC în sumă de xxxx EUR, pentru perioada 01.06.2012 – 31.07.2012, dar cum nu avem nici o dovadă privind realitatea acestor tranzacții, nu putem confirma dacă mărfurile au intrat pe teritoriul Bulgariei și că achiziția este reală. ”

Totodată, Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a solicitat efectuarea unui control încrucișat la SC R&C SRL Bucuresti, în baza adresei nr.11432/10.08.2012, însă până la data emiterii raportului de inspecție fiscală nu s-a primit niciun răspuns.

Astfel, prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată de petenta, a rezultat ca organele de inspectie fiscala au stabilit în sarcina acesteia datoria fiscală de natura taxei pe valoarea adaugata în cuantum de xxxx lei aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri efectuate de aceasta, considerând că, societatea petentă a încălcat prevederile art. 10 din OMF 2222/2006 și că nu beneficiază de scutirea de taxă prevazută la art. 143 alin. 2 lit, a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece nu a dovedit realitatea transportului în alt stat UE și nici nu au fost prezentate toate documentele necesare aplicării scutirii de TVA, în determinarea situației de fapt, organele de inspecție având în vedere doar informațiile privind partenerul extern ZP Bulgaria, furnizate de autoritatile fiscale bulgare la solicitatea SCAC, însă, potrivit răspunsului furnizat de autoritățile fiscale bulgare la solicitatea SCAC “ Compania Bulgară a declarat achiziții IC în sumă de xxxx EUR, pentru perioada 01.06.2012 – 31.07.2012”, celelalte informații fiind cu privire la imposibilitatea efectuării controlului sau lipsa de dovezi care să ateste anumite aspecte, niciuna necertificând fapte sau situații.

De asemenea, din dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat condiția de livrare prevăzută în contractul încheiat de societatea petenta cu partenerul ZP Bulgaria analizand operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, în baza raporturilor contractuale existente, precum și modul în care s-a efectuat încasarea de la clientul său a contravaloarii bunurilor livrate, în condițiile în care, petenta susține că, afirmația organelor de inspecție fiscală inserată în cuprinsul raportului de inspecție fiscală conform căreia “decontarea mărfii s-a făcut între două instituții bancare din România” este falsă, codul SCBLDEFX neapartținând unei societăți bancare românești.

Având în vedere prevederile actelor normative incidente cauzei, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție mai sus decrisă, stabilirea în sarcina petentei a taxei pe valoarea adaugata, ca o consecinta a neacordarii scutirii prevazute la art. 143 alin.2 lit.a si d din Legea nr.571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu este suficient motivată, în condițiile în care, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei,

petenta S.C. X S.R.L. în calitate furnizor și-a îndeplinit cu bună credință obligațiile referitoare la dovada scutirii livrărilor intracomunitare efectuate prin prezentarea documentelor care să ateste ca bunurile au fost transportate din Romania în alt stat membru al Comunitatii Europene, respectiv factura și documentul de transport, CMR –urile, iar organul de control nu a reținut nici un element obiectiv care să pună la îndoială buna credință a petentei care ar putea să probeze participarea sa la fraudă fiscală, ci doar elemente care țin de beneficiarul marfii, care sunt exterioare conduitei sale, fiind încălcat astfel nu numai principiul fiscal al certitudinii impunerii reglementat la art. 3 lit. b) din Codul fiscal, care transpune în materie fiscală principiul securității juridice: *Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii: b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;* ci și opiniile explicite ale Curții Europene de Justiție a carei jurisprudență este obligatorie pentru autoritățile naționale – care trebuie să asigure realizarea efectului deplin al dreptului comunitar, înlăturând de la aplicare oricare dispoziție contrară a legislației naționale.

Scutirea de T.V.A pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expediat transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare. În situația descrisă petenta S.C. X S.R.L. făcând dovada justificării scutirii de TVA cu documente care atestă starea de fapt mai sus descrisă.

Supoziția organelor de inspecție fiscală că marfurile nu au fost transportate din Romania în alt stat membru, în condițiile în care petenta deține scrisori de trasură CMR care dovedesc contrariul, nu poate fi probată decât în urma administrării unor mijloace de probă care infirmă realitatea operațiunilor consemnate în aceste documente de transport – CMR – aspect procedural care nu intră în competența structurii de soluționare a contestațiilor conform art.209 alin.1 Cod Procedura Fiscală.

Astfel că, în ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile art.7 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, care stipulează:

„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.” și a prevederilor art.65 alin.2 “(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

precum și cele ale art.94 alin.1 și alin.2 din același act normativ, care precizează:

„(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Din analiza prevederilor de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe și constatări proprii, organele de inspekție fiscală urmand sa consulte informatiile VIES în legătura cu relațiile dintre petentă și firma bulgara în perioada perioada 01.06.2012 – 31.07.2012 verificand validitatea numarului de inregistrare în scopuri de TVA al partenerului bulgar, urmata de comparatia între informatiile continute de baza de date VIES si declaratiile petentei.

Este adevărat că de principiu contribuabilului îi revine sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, fapt ce rezultă din prevederile art.65 din Codul de procedura fiscală, însă, cum în speța de față organele de inspekție fiscală nu au prezentat probe concludente de natură să răstoarne prezumția de nevinovăție a petentei, sarcina probei este răsturnată, obligația de a dovedi efectuarea livrărilor de bunuri ca având locul livrării în România, revenind inspekției fiscale.

Pentru aceste considerente, în condițiile în care, stabilirea în sarcina petentei a taxei pe valoarea adăugată, ca o consecință a neacordării scutirii prevăzute la art. 143 alin.2 lit.a și d din Legea nr.571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficient motivată, urmează ca organele de inspekție fiscală să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul sau activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe

care le consideră utile în vederea determinării corecte a tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe și constatări proprii, raportându-se la toate temeiurile legale aplicabile în materie în vigoare în perioada verificată, motiv pentru care se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora :

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

coroborat cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ” urmând să fie desființată Decizia de impunere F-AR nr.xxx/25.03.2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de xxxx lei cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit decizia contestată, a aceleași obligații bugetare, vizând aceeași perioadă.

B. În legătură cu capetele de cerere privind suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de S.C. E SRL, reprezentand servicii transport bunuri și suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de S.C. E SRL, reprezentand achiziție mobilier, s-au reținut următoarele:

În fapt, societatea petentă a beneficiat de prestări servicii de transport executate de S.C. E SRL, în baza unor facturi, organele de inspecție fiscală neacordând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi în sumă totală de în sumă de **xxxx lei** (xxx lei în anul 2010 și xxx lei în anul 2011) întrucât petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte realizarea efectivă a transportului respectiv foi de parcurs, iar pe facturi nu a fost înscrisa ruta transportului.

În contestația formulată petenta arată că aceste prestări servicii de transport efectuate de SC E SRL au fost realizate pentru transportul materialelor de construcții achiziționate în vederea realizării obiectivului de investiții, de la Arad în localitatea Ghioroc unde s-a ridicat construcția, în susținerea celor afirmate, petenta, depunând împreună cu contestația fotocopiile mai multor facturi fiscale de achiziție bunuri (aer condiționat, rassel inox, mochetă, materiale de construcții) emise de mai mulți furnizori la care s-au anexat fotocopiile scrisorilor de trăsură –

CMR cu care a dorit să facă dovada realității serviciilor de transport facturate de către SC Elegance Group SRL.

Totodată, în perioada 2010 – 2011 petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **xxx lei** (xxx lei în anul 2010 și xxx lei în anul 2011) aferentă facturilor emise de S.C. E SRL, reprezentând achiziție de mobilier, organele de inspecție neacordând petentei dreptul de deducere a TVA întrucât bunul material nu a putut fi identificat pe factura, iar petenta nu a întocmit note de recepție pentru intrarea în gestiune a bunurilor în care să se specifice efectiv ce reprezintă mobilierul achiziționat în vederea identificării faptice.

În drept, în cauză sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit. a) și art.146 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

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

a) operațiuni taxabile; [...]

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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); [...]”

Din punctul de vedere al cumpărătorului, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se justifică cu factura fiscală conținând elementele prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată pct. 46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2007, precizează:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78[...]”

Față de aceste prevederi legale se reține că legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile de achiziții, în folosul operațiunilor sale taxabile, de completarea informațiilor obligatorii din facturi.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au procedat la o analiză temeinică a facturilor emise de SC E G SRL reprezentând prestări servicii transport precum și a facturilor emise de S.C. E.C SRL, reprezentând achiziție de mobilier respectiv a modului lor de completare pentru a se stabili concret, pentru fiecare factură în parte dacă acestea pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate.

Se reține că persoana impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de prestări servicii cu condiția justificării acestora ca fiind utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile și înregistrării lor în baza unor documente ce îndeplinesc condițiile reglementate prin actele normative mai sus citate, însă organele de inspecție fiscală sunt cele abilitate să examineze toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunerea acestora, revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală în stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii transport și achiziției de mobilier efectuate de contestatoare în baza raporturilor contractuale existente, au verificat îndeplinirea de către aceasta a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, cu atât mai mult cu cât în susținerea contestației S.C. X S.R.L. anexează documente care infirmă constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel, odată cu depunerea contestației, societatea petentă prezintă ca documente justificative aferente sumelor înscrise în facturile de transport emise de SC E.G SRL, fotocopiile mai multor facturi fiscale de achiziție bunuri (aer condiționat, rassel inox, mochetă, materiale de construcții) emise de mai mulți furnizori la care s-au anexat fotocopiile scrisorilor de trăsură – CMR cu care a dorit să facă dovada realității serviciilor de transport facturate de către SC E.G SRL, arătând că aceste prestări servicii de transport au fost realizate pentru transportul materialelor de construcții achiziționate în vederea realizării obiectivului de investiții, de la Arad în localitatea Ghioroc unde s-a edificat construcția.

Totodată în justificarea utilizării mobilierului achiziționat în baza facturilor emise de S.C. E.C SRL în folosul operațiunilor sale taxabile precum și a identificării faptice a acestora, petenta a depus fotocopia contractului de vânzare - cumpărare încheiat cu furnizorul SC E.C SRL precum și listele de inventariere a mijloacelor fixe întocmite la finele anilor 2011 și 2012, susținând că, mobilierul achiziționat este montat în vestiarul piscinei din incinta pensiunii rurale din localitatea Ghioroc, piesele fiind perfect identificabile în orice moment în baza contractului de vânzare - cumpărare încheiat cu furnizorul SC E.C SRL, aspect care nu a fost verificat de către echipa de inspecție fiscală.

În raport de cele prezentate mai sus coroborate cu prevederile art. 213 alin. (1) și (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicat și pct. 182.1 din H.G. nr. 1050/01.07.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, dat în aplicarea art. 182 (devenit după republicare art. 213) din Codul de procedură fiscală), se reține că societatea petentă poate depune în susținerea cauzei, documente și probe noi, chiar dacă acestea nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală cu ocazia verificării efectuate.

Având în vedere documentele depuse de societate în susținerea cauzei, precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-AR nr.xxx/25.03.2013 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au ținut cont și au analizat condițiile prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta operațiunilor consemnate în facturile fiscale emise de SC E.G SRL precum și a celor emise de SC E.C SRL, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra legalității măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală constând în neadmiterea ca deductibilă a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxx lei (xxx lei + xxx lei) înscrisa în facturile respective, fapt pentru care urmează să se desființeze Decizia de impunere F-AR nr. xxx/25.03.2013 contestată pentru această sumă, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că: *"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte organe decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de taxă, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță și cele precizate în prezenta decizie.

Referitor la dobânzile de întârziere în sumă de xxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr. .../25.03.2013 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala, se reține că stabilirea de majorări de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura taxei pe valoarea adăugată stabilită în sarcina petentei, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr. xxx/25.03.2013 a fost desființată, și pentru debitul reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, în sumă totală de xxxxx lei, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr. xxx/25.03.2013 va fi desființată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art.19 ,art.21 si art.24 alin.(2), alin.(6), alin.(7)si alin.(11), art. 3 lit. b), art.128,

art.143 alin.(2) lit.a) si alin.3, art. 145, art. 145¹, art. 146, art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, punctul 46, alin. (2) din Hotărârea nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 6 , alin 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, art. 9 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art. 10 din Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, paragrafele 45, 46, 50, 51, 58, 67, 68 în cauza C-409/04, Teleos plc. și alții, a Curții Europene de Justiție coroborate cu prevederile art.7 alin.2, art.94 alin.1 și alin.2, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, în baza referatului nr. , se

D E C I D E :

- desființarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala F-AR nr..../25.03.2013 emisa de organele de inspectie fiscala ale Activitatii de Inspectie Fiscala Arad la S.C. X S.R.L. cu sediul în jud. Arad, pentru suma totală de **xxxxx lei** reprezentând

- xxxxxx lei taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar,
- xxxxxx lei dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- xxxxxx lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- xxx lei impozit pe profit stabilit suplimentar, urmand ca Activitatea

de Inspectie Fiscal Arad prin organele sale de specialitate, sa efectueze o noua inspectie fiscală pentru aceeași perioada verificată, conform actelor normative în vigoare, tinand cont de aspectele retinute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozitiile art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedure fiscala, republicata.

- prezenta decizie se comunica la:

- S.C. X S.R.L.
- AJFP Arad

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.