



DECIZIA nr. 84 din 2012
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. .../2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, prin adresa nr. .../fără dată, asupra contestației formulate de **SC X SRL – CIF RO...**, cu sediul în ..., Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .../2012 de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care s-a stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **xx.xxx lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC X SRL, prin contestația depusă înregistrată sub nr. .../2012, solicită anularea Deciziei de impunere contestate, ca nelegală, invocând următoarele motive:

Societatea pentru desfășurarea obiectului de activitate a achiziționat două autoutilitare DAF, una de la SC Y SRL în valoare totală de xxx.xxx lei, din care TVA în sumă de xx.xxx lei, cu factura nr. .../2011, iar cealaltă de la SC Z SRL în valoare totală de xxx.xxx lei, din care TVA în sumă de xx.xxx lei, cu factura nr. .../2011. Tot de la SC Y SRL s-a achiziționat anvelope auto în valoare totală de xx.xxx lei, din care TVA în sumă de x.xxx lei, cu factura nr. .../2011.

Societatea contestatară precizează, că aceste operațiuni au fost înregistrate în evidențele contabile și în cele fiscale conform prevederilor legale, iar conform deconturilor de TVA nr. .../2011 și nr. .../2011 a solicitat la rambursare, pe perioada 01.04.2011 – 31.08.2011.

În urma verificărilor, (inspecție, controale încrucișate, suspendarea și reluarea inspecției), organele de inspecție fiscale nu au admis la deducere TVA în sumă de ... lei aferent operațiunilor sus menționate pentru diferite deficiențe constatate la furnizorii SC Y SRL și SC Z SRL.

Societatea contestatară nu este de acord cu neacceptarea la deducere a TVA, implicit la rambursare, considerând că motivele invocate, respectiv că mijloacele de transport au fost supraevaluate, nu există un suport economic în ce privește tranzacțiile desfășurate, TVA fiind stabilit cu rea credință, sunt neîntemeiate și nelegale, în condițiile în care societatea a acționat cu bună credință, achizițiile în cauză sunt justificate cu documente legal întocmite, respectând condițiile prevăzute pentru dreptul de deducere TVA la art. 145, 146 și 155 din Codul fiscal. C/val. facturilor fiind achitate în întregime prin operațiuni bancare, ordinele de plată și extrasele de cont fiind anexate la contestație.

Contestatară consideră, că organele de control nu au apreciat corect relevanța stării de fapt, simpla prezumție de vinovăție prin prisma indiciului de „tranzacții suspecte” contravine prevederilor cap. II și III din Codul de procedură fiscală referitoare la interpretarea legii, eludarea legislației fiscale și aplicarea unitară a acestuia. Neîndeplinirea obligativității fiscale de către un partener de afaceri nu pot fi stabilite în sarcina celuilalt, afirmă contestatară.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HR .../2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, au verificat corectitudinea sumei negative a TVA de xx.xxx lei, solicitată la rambursare, aferentă perioadei fiscale de 01.04.2011-31.08.2011. Au fost depuse 2 deconturi de TVA, una înregistrată sub nr. .../2011 pentru suma de xx.xxx lei, iar a doua sub nr. .../2011 pentru suma de xx.xxx lei.

Din cuprinsul deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală rezultă că organul de inspecție fiscală a analizat toată perioada 01.04.2011-31.08.2011, pentru suma totală de rambursat de xx.xxx lei, dar constatările au fost stabilite numai față de suma de xx.xxx lei, aferent decontului lunii august 2011, astfel:

- TVA solicitată la rambursare	xx.xxx lei
- TVA aprobat la rambursare	x.xxx lei
- TVA respinsă la rambursare	xx.xxx lei
- TVA stabilit suplimentar	xx.xxx lei

Taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare și stabilită suplimentar, se rezultă din următoarele constatări:

1. Conform facturii nr. .../2011 SC X SRL a achiziționat un autotractor DAF de la SC Y SRL în valoare totală de xxx.xxx lei, din care TVA în sumă de xx.xxx lei, iar conform facturii nr. .../2011 tot de la SC Y SRL s-a achiziționat anvelope auto în valoare totală de xx.xxx lei, din care TVA în sumă de x.xxx lei.

Pentru a avea certitudinea că tranzacțiile în cauză sunt legale și reale a fost solicitat un control încrucișat la furnizorul SC Y SRL. În procesul verbal nr. .../2012 întocmit de organele de inspecție fiscală se face referire la două verificări, respectiv din data de ... 2011 și ... 2011, constatările se referă la tranzacțiile efectuate de SC Y SRL cu SC V SRL, fără să facă referire la operațiunile cu SC X SRL. Însă s-a menționat că nu s-a putut lua legătura cu administratorii SC Y SRL nici până la 01.02.2012 pentru efectuarea unei inspecții fiscale parțiale.

Din cartea de identitate a autovehiculului deținut de SC X SRL, organul de control a reținut că fostul proprietar al acestuia era SC W SRL din ..., din dosarul fiscal al acestuia, respectiv din declarația 394 s-a rezultat, că această societate a vândut autotractorul DAF către SC Y SRL în valoare totală de x.xxx lei, din care TVA xxx lei. Organul de inspecție fiscală a stabilit că prin aceste operațiuni s-a majorat nejustificat prețul mijlocului de transport și TVA aferent, astfel autotractorul DAF a fost supraevaluat cu suma de xxx.xxx lei din care xx.xxx lei TVA, ca urmare s-a dedus nejustificat TVA aferent.

În concluzie, organul de inspecție fiscală a stabilit că SC X SRL nu are drept de rambursare asupra TVA în sumă de xx.xxx lei aferente facturilor fiscale emise de SC Y SRL conform prevederilor art. 8 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care prevede *„Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.”*

Organul de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală mai precizează, că SC Y SRL a fost propus ca să fie inclus pe lista contribuabililor inactiv și au fost sesizate organele de urmărire penală în legătură cu tranzacțiile efectuate de această societate.

2. În luna august 2011 societatea conform facturii nr. .../2011 a achiziționat un autotractor DAF de la SC Z SRL în valoare totală de xxx.xxx lei, din care TVA în sumă de xx.xxx lei.

Pentru realitatea și legalitatea tranzacției s-a solicitat un control încrucișat la furnizorul SC Z SRL. Din procesul verbal nr. .../2012 încheiat în urma controlului încrucișat s-a rezultat, că societatea furnizoară a înregistrat factura fiscală în jurnalul de vânzări, iar c/val. acesteia a fost încasată prin bancă. Se mai precizează, că autoutilitara DAF a fost achiziționată de pe piața intracomunitară de la R GmbH în valoare de xx.xxx euro, fiind declarat la organele fiscale atât de operatorul intracomunitar cât și de SC Z SRL.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că autoutilitara DAF a fost supraevaluată cu suma de xx.xxx lei, întrucât la furnizorul SC Z SRL nu s-au identificat elemente care să se ducă la reevaluare, întocmite de profesioniști calificați în evaluare, ca urmare s-a dedus nejustificat TVA în sumă de xx.xxx lei aferent diferenței de valoare.

Organul de inspecție fiscală și la acest punct a stabilit că SC X SRL nu are drept de rambursare asupra TVA în sumă de xx.xxx lei aferent facturii fiscale emise de SC Z SRL conform prevederilor art. 8 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care prevede „*Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.*”

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

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xx.xxx lei, Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC X SRL poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de autovehicule și anvelope în baza facturilor emise de SC Y SRL și SC Z SRL, în condițiile în care în urma controalelor încrucișate efectuate la acestea au fost constatate unele deficiențe, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe considerentul că conform prevederilor art. 8 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale constituie infracțiune de evaziune fiscală „stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat”, dar fără să analizeze condițiile prevăzute

de legile fiscale pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, SC X SRL a achiziționat două autotractoare DAF, una de la SC Y SRL în valoare de xxx.xxx lei cu TVA aferent în sumă de xx.xxx lei, cu factura nr. .../2011, iar cealaltă de la SC Z SRL în valoare de xxx.xxx lei cu TVA aferent în sumă de xx.xxx lei, cu factura nr. .../2011. Tot de la SC Y SRL s-a achiziționat anvelope auto în valoare de xx.xxx lei cu TVA aferent în sumă de x.xxx lei, cu factura nr. .../2011, exercitând dreptul de deducere a TVA înscrise în aceste facturi.

Pentru a avea certitudinea că tranzacțiile în cauză sunt legale și reale organele de inspecție fiscală au solicitat controale încrucișate la societățile furnizoare, constatările fiind arătate la pct. II din prezenta decizie, mai concret în procesele verbale anexate în dosar. Organele de inspecție fiscală au stabilit, că furnizorii au majorat nejustificat prețul mijloacelor de transport în cauză față de prețurile achiziționate și au fost vândute către SC X SRL cu prețuri supraevaluate, fără să facă reevaluarea de profesioniști calificați în evaluare, considerând că pentru diferența între prețul de achiziție și cea de vânzare SC X SRL a dedus nejustificat TVA.

Organul de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală încheiat la SC X SRL descrie constatările și deficiențele constatate la SC Y SRL și SC Z SRL (furnizorii societății X), fără să fie descrise deficiențe constatate la SC X SRL – societate supusă inspecției. Cu toate acestea organul de inspecție fiscală concluzionează, că are suspiciuni asupra realității tranzacțiilor și stabilește, că SC X SRL nu are drept de rambursare asupra TVA în sumă de xx.xxx lei aferente facturilor fiscale emise de SC Y SRL și SC Z SRL conform prevederilor art. 8 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale constituie infracțiune de evaziune fiscală „stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat”.

Se precizează, că și ca temei de drept invocat de organul de inspecție fiscală pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, atât în raport cât și în decizia de impunere contestată, este prevederea de la art. 8 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, conform căreia „*Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.*”, fără să facă referire la prevederile

cap.10 din Codul fiscal care reglementează regimul deducerilor, respectiv art. 145 și 146 din cod referitor la sfera de aplicare a dreptului de deducere și la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, în cuprinsul actelor de control încheiate pe parcursul inspecției fiscale se discută despre constatări care potrivit prevederilor Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale constituie infracțiuni (unele constatări chiar și sunt încadrate de organul de inspecție fiscală ca infracțiuni, fără să țină cont de competența materială, în general, în procesul penal), însă în referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../2012 se precizează, că în urma inspecției fiscale parțiale s-au constatat o serie de nereguli cu privire la dreptul de deducere a TVA, precum și aspecte care potrivit prevederilor Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale ar constitui infracțiuni, dar nu s-a întocmit sesizare penală întru-cât societatea nu a adus prejudiciu bugetului de stat.

Prin contestație, SC X SRL nu este de acord cu neacceptarea la deducere a TVA, implicit la rambursare, considerând că motivele invocate, respectiv că mijloacele de transport au fost supraevaluate și că TVA fiind stabilit cu rea credință, sunt neîntemeiate și nelegale, în condițiile în care societatea a acționat cu bună credință, achizițiile în cauză sunt justificate cu documente legal întocmite, respectând condițiile prevăzute pentru dreptul de deducere TVA la art. 145, 146 și 155 din Codul fiscal, c/val.acestora fiind achitată în întregime prin operațiuni bancare.

Contestatară mai susține, că organele de control nu au apreciat corect relevanța stării de fapt, simpla prezumție de vinovăție prin prisma indiciului de „tranzacții suspecte” contravine prevederilor cap. II și III din Codul de procedură fiscală referitoare la interpretarea legii, eludarea legislației fiscale și aplicarea unitară a acestuia, considerând, că neîndeplinirea obligativității fiscale de către un partener de afaceri nu poate fi stabilită în sarcina celuilalt.

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

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile; [...].”

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ stipulează:

”(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;
[...]”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Or, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, implicit la rambursare, aferent achizițiilor în cauză, în urma deficiențelor constatate la controalele încrucișate efectuate la societățile furnizoare, iar ca temei legal fiind invocat art. 8 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală la cap.III « Constatări fiscale » nu au constatat nici o deficiență pe perioada verificată, precizând chiar că sunt concordantele între evidente și deconturi depuse. Mai mult, referitor la perioada verificată 01.04.2011-31.08.2011 în raport se specifică « TVA de rambursat provine din operațiuni de aprovizionări curente cu bunuri și servicii destinate realizării obiectului de activitate ».

Din conținutul raportului de inspecție fiscală s-a rezultat, că pe perioada verificată suma TVA colectat este de xxx.xxx lei, iar suma TVA deductibil este de xxx.xxx lei, astfel **suma TVA de rambursat și solicitată la rambursare este de xx.xxx lei** și nu suma de xx.xxx lei cum s-a menționat organul de inspecție fiscală în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, contestate. Această diferență se rezultă din faptul că organul de inspecție fiscală a omis în luarea în calcul a soldului sumei negative din decontul înregistrat sub nr. .../2011 în sumă de xx.xxx lei, cu toate că obiectul inspecției fiscale fiind verificarea corectitudinii sumei negative a TVA de xx.xxx lei, solicitată la rambursare, aferentă perioadei fiscale de 01.04.2011-31.08.2011, prin cele 2 deconturi de TVA, una înregistrată sub nr. .../2011 pentru suma de xx.xxx lei, iar a doua sub nr. .../2011 pentru suma de xx.xxx lei.

Din documentele aflate în dosarul cauzei, copiile facturilor fiscale, documentele de plată prin operațiuni bancare, constatările fiscale ale organelor de inspecție fiscală din conținutul raportului se poate constata, că SC X SRL a

îndeplinit toate condițiile impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, iar deficiențele constatate la furnizorii acesteia nu au relevanță în soluționarea cauzei, măsurile trebuie luate împotriva acestora. Persoana impozabilă care achiziționează bunuri și servicii pe bază de facturi și acceptă înregistrarea acestora în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează, nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului.

Nu pot fi reținute motivele invocate de organele de inspecție fiscală pentru neacceptarea ca deductibile a TVA aferente facturilor fiscale în cauză, cum ar fi: ca autovehiculele achiziționate nu au fost reevaluate de către evaluatori autorizați și că acestea au fost supraevaluate, având în vedere, că în primul rând tranzacțiile nu s-au efectuat între persoane afiliate, iar în al doilea rând prețurile practicate la vânzarea autotractorilor se încadrează în cele practicate în perioada respectivă, organul de control nu poate să impune ca tranzacțiile să fie efectuate la prețurile de achiziție a furnizorilor.

În concluzie, se constată că în principiu SC X SRL poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de xx.xxx lei aferentă unor achiziții de autovehicule și anvelope în baza facturilor emise de SC Y SRL și SC Z SRL, dar având în vedere că obiectul inspecției fiscale fiind verificarea corectitudinii **sumei negative a TVA de xx.xxx lei**, solicitată la rambursare prin cele 2 deconturi de TVA nr. .../2011 pentru suma de xx.xxx lei, respectiv nr. .../2011 pentru suma de xx.xxx lei, iar organul de inspecție fiscală în actele încheiate a luat în calcul numai suma de xx.xxx lei, omițând suma de xx.xxx lei, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) și (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„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.

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

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr. F-HR .../2012 și raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2012, care a stat la baza emiterii acesteia, iar organele de inspecție fiscală urmează să întocmească un nou act administrativ fiscal, care să conțină modul de soluționare a celor două deconturi TVA în sumă totală de **xx.xxx lei**, pentru perioada de 01.04.2011-31.08.2011, conform celor reținute în motivarea prezentei decizii.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.145, art. 146 și 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile pentru perioada verificată, precum și art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desființarea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../2012 și a raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .../2012, care a stat la baza emiterii acesteia, urmând ca organele de inspecție fiscală să întocmească un nou act administrativ fiscal, care să conțină modul de soluționare a celor două deconturi TVA în sumă totală de **xx.xxx lei**, pentru perioada de 01.04.2011-31.08.2011, conform celor reținute în motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,