

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor
Publice Calarasi



Str. Eroilor nr. 6-8
Calarasi, judetul Calarasi
Tel : 0242 312374
Fax :0242 315267

DECIZIA Nr.25/ 28.05.2012
privind solutionarea contestatiei depusa de SC X SRL
înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr.12945/04.04.2012

Compartimentul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Calarasi a fost sesizat de catre Activitatea de Inspectie Fiscala asupra contestatiei formulata de SC X SRL cu domiciliul fiscal in Calarasi, Jud. Calarasi înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr.12945 /04.04.2012.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr.F-CL 115/29.02.2012 emisa de catre Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Calarasi.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) Titlul IX Cap.I din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii este competenta sa solutioneze contestatia depusa de SC X SRL.

I. Din analiza contestatiei s-a constatat ca SC X SRL contesta Decizia de impunere nr.F-CL115/29.02.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emise de Activitatea de inspectie fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 29.02. 2012, pentru suma de Y lei reprezentand:

 Taxa pe valoarea adaugata - Y lei
 Accesorii - Y lei

Motivele formulate de SC X SRL in sustinerea contestatiei sunt urmatoarele:

a) organul de control exclude, **in mod aberant**, de la deducere suma de Y lei, reprezentand TVA dedusa “ *pe baza unor facturi de piatra Sparta emise de SC K SRL, societate in executare silita ce nu declara livrarile in declaratia 394, iar ultimul decont a fost depus in 24.04.2009*”

Organul fiscal apreciaza ca operatiunea ar fi prevazuta de dispozitiile art.146 alin.1 Cod fiscal, prin citarea trunchiata a acestui text de lege in urmatoarea modalitate “*Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiale sau...*” – fila 4 a RIF.

Dincolo de citarea ininteligibila si **trunchiata** a textului de lege de catre organele fiscale, art.146, alin.1 Cod Fiscal prevede, de fapt: “ Art.146.- (1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;*

b) *pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);*

c) *pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său. Importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru sau care efectuează importuri de bunuri în România din punct de vedere al TVA, pentru care nu au obligația de a depune declarații vamale de import, trebuie să dețină o declarație de import pentru TVA și accize;*

d) *pentru taxa datorată pentru importul de bunuri efectuat conform art. 157 alin. (4) și (5), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor în scopuri de taxă, precum și suma taxei datorate. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să înscrie taxa*

pe valoarea adăugată ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea;

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri, să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1);

f) pentru taxa aferentă unei operațiuni asimilate cu o achiziție intracomunitară de bunuri, prevăzută la art. 130¹ alin.(2) lit.a), să dețină documentul prevăzut la art.155 alin.(4), emis în statul membru din care bunurile au fost transportate ori expediate, sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin.(1).

Este evidentă, în această situație, modalitatea tendențioasă în care s-a realizat controlul și scopul evident al inspectorilor fiscali.

Astfel, solicităm **structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Calarasi să precizeze în decizia de soluționare a prezentei plângeri prealabile care situație prev. de art.146 alin.1 Cod Fiscal ar fi incidentă în cauză, cu indicarea expresă a literei și alineatului din art.146 Cod fiscal.**

În vederea ca :

- persoana impozabilă care exercită dreptul de deducere este SC X SRL și nu SC K SRL;
- faptul că SC K SRL ar fi în procedura de executare silită și că ultimul decont ar fi fost depus în 24.04.2009 nu ne este nouă opozabil;
- societatea noastră a înregistrat ultima factură emisă de SC K SRL în conformitate cu dispozițiile fiscale și contabile în materie.

SC K SRL este răspunzătoare de corectitudinea declarațiilor sale, și nu SC X SRL.

Societatea noastră a înregistrat factura fiscală emisă de SC K SRL în conf. cu dispozițiile financiare și contabile în materie.

Precizăm, pe această cale, că nu există un text de lege incident în cauză care să dea posibilitatea organului fiscal să nu ia în considerare tranzacția, întrucât “ SC K SRL, societate în executare silită ce nu declară livrările în declarația 394, iar ultimul decont a fost depus în 24.04.2009”.

Art. 43, alin.2 C.Proc. fisc. impune ca actul administrativ fiscal să conțină toate elementele necesare verificării sub aspectul legalității și temeiniciei:
ARTICOLUL 43

Continutul și motivarea actului administrativ fiscal

.....

(2) Actul administrative fiscal cuprinde urmatoarele elemente:

...

e) motivele de fapt;

Fata de aceste aspecte, precizam ca decizia de impunere si procesul-verbal de inspectie contestate in cauza **sunt lovite de nulitate, avand in vedere lipsa motivarii acestora in fapt, prev. de art.43, alin.2, lit.e) C.Proc. Fisca.**

Decizia emisa incalca flagrant dispozitiile art.43, alin.2, lit.e) C. Proc. Fisc., privind **obligativitatea motivarii deciziei instituite, simpla motivare si citarea trunchiata a acestor dispozitii – in drept – neputand constitui si o motivare in fapt.**

b) organul de control exclude de la deducere suma de Y lei, reprezentand TVA dedusa *“pe baza unor facturi in copie, pentru care societatea nu a prezentat documentul original”*, operatiune ce ar fi motivata in drept de dispozitiile art.146 C.Fisc.

Precizam ca punctual 46 din Norma metodologica de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal prevede ca : *“Facturile transmise prin posta electronica sunt considerate facturi in original”*

In aceasta ipoteza, apreciem ca, in mod justificat societatea noastra a dedus aceste facturi, ele fiind remise prin posta electronica.

c) organul de control exclude de la deducere suma de Y lei, reprezentand TVA aferent *“achizitionarii unui autoturism, in conditiile in care societatea detine 5 autoturisme”*, operatiune incadrata, in drept, de organelle fiscale la art.145 ^1 C. Fisc. – „Art 145^1

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:”

Organul fiscal uita sa mentioneze derogarea expresa de la art. 145^1 C.Fisc. si ca celelalte „5 autoturisme” invocate sunt **de fapt autoutilitare destinate productiei agricole,** si nu transportului angajatilor.

Astfel, art.145, alin.1, lit a) C.Fisc. mentioneaza in mod expres ca derogare situatia:

„nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule ... cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, **pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității**, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;”*

In acest sens autoturismul detinut de societatea noastra (singurul, de altfel) este destinat transportului celor 9 angajati ai SC X SRL ce nu pot fi transportati cu cele 5 autovehicule (nu autoturisme), asa cum precizeaza organul fiscal.

Subscrisa desfasoara o activitate complexa, avand in vedere specializarea in „*cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase si a plantelor producatoare de seminte oleaginoase*”, realizand o cifra de afaceri in anul 2010 de Y lei.

De asemenea, precizam ca societatea noastra detine aprox. 5.000 ha, din care 4.000 ha sunt irigabile, fiind deservite de 38 de statii de irigare.

Deplasarea personalului nostru care deserveste folosirea acestor statii, respectiv un numar de 3 specialisti, se realizeaza cu acest mijloc de transport.

Avand in vedere contractele comerciale de anvergura incheiate cu societati comerciale din Italia si Franta, precum si necesitatea realizarii unei agriculturi eficiente, subscrisa a achizitionat acest autoturism(singurul , de altfel), ce este folosit in vederea transportului de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii”, asa cum impune Codul Fiscal.

In aceasta situatie, apreciem ca intemeiata operatiunea de deducere, avand in vedere complexitatea activitatii desfasurate.

d) organul de control ia masura colectarii suplimentare a sumei de Y lei, reprezentand TVA aferent „facturii fiscale seria TRS nr.35/08.11.2011, reprezentand avans stornat de societate fara a emite factura de bunuri”, operatiune incadrata, in drept, de organele fiscale la pct.69 din Norma metodologica de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal. Punctul 69 mai sus mentionat stipuleaza: „69. (1) Prevederile [art. 155](#) alin. (1) din Codul fiscal se aplică și pentru situațiile prevăzute la [art. 132](#) alin. (3) din Codul fiscal.

(2) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii scutită fără drept de deducere a taxei, conform [art. 141](#) alin. (1) și (2) din Codul fiscal, nu are obligația întocmirii unei facturi, dar operațiunile vor fi consemnate în documente potrivit legislației contabile. Emiterea facturii nu este interzisă fiind opțiunea persoanei impozabile de a factura operațiunile respective. În situația în care factura este emisă, aceasta trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal.

(3) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri, sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile [art. 155](#) alin. (5) lit. n) din Codul fiscal. În cazul operațiunilor pentru care baza impozabilă este stabilită în valută, la regularizare se vor avea în vedere prevederile [art. 139¹](#) din Codul fiscal și pct. 22. Nu se impune regularizarea de către beneficiarul care are obligația plății taxei, conform [art. 150](#) alin. (2) - (6), [art. 151](#) sau [art. 151¹](#) din Codul fiscal, în cazul facturilor de avans sau a facturilor parțiale emise de furnizorii de bunuri sau de prestatorii de servicii.

(3¹) Prin excepție de la prevederile alin. (3), în cazul schimbării cotei de TVA, pentru a se aplica cota în vigoare la data faptului generator de taxă potrivit [art. 140](#) alin. (4) din Codul fiscal, se impune efectuarea următoarelor regularizări:

a) regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansurile parțiale sau integrale încasate, precum și a facturilor emise înainte de livrare/prestare pentru contravaloarea parțială sau integrală a bunurilor livrate/serviciilor prestate;

b) regularizarea de către beneficiarul care are obligația plății taxei, potrivit [art. 150](#) alin. (2), (3), (5) și (6) din Codul fiscal, a facturilor de avans parțial sau integral ori a facturilor emise de furnizorii de bunuri sau de prestatorii de servicii înainte de livrare/prestare pentru contravaloarea parțială sau integrală a bunurilor livrate/serviciilor prestate”.

În cauza societatea noastră a emis factura fiscală seria TRSnr.35/08.11.2011, către SC M SRL, reprezentând avans pentru un împrumut, operațiune ce nu a mai avut loc între societăți- „storno parțial factura nr.13/04.09.2010”.

Atata timp cat operatiunea nu s-a mai concretizat, societatea noastra nu putea realiza regularizarea „prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrala a livrării de bunuri si/sau prestari de servicii”.

Factura nr.35/2010 contine stornarea facturii nr.13/2010, mentionand valoarea in lei –Y lei – si a TVA-ului aferent – Y lei.

In aceeasi maniera, s-a procedat la emiterea facturii antementionate nr.13/2010, ce a evidenciat, atat valoarea in lei, cat si TVA aferenta.

Apreciem ca ipoteza prev. De pct.69 din Norma metodologica de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se refera la situatia in care operatiunea comerciala se realizeaza.

Ori, in acest caz , imprumutul nu a mai avut loc, neexistand o alta modalitate de regularizare a facturii emise pentru avans.

In cazul in care SC X SRL nu ar fi stornat factura de avans suma ce reprezinta TVA nu ar fi putut fi dedusa niciodata, avand in vedere ca operatiunea in vederea careia s-a emis nu a mai avut loc.

Fata de aceste aspecte invederate, consideram prezenta contestatie intemeiata, motiv pentru care va solicitam sa o admiteti asa cum a fost formulata.

II. Din continutul Deciziei de impunere nr.F-CL 115/29.02.2012, al Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 29.02.2012 si al documentelor anexate acestora, rezulta urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.08.2010-30.11.2011

Urmare a inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare si au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de Y lei astfel:

- suma de Y lei, reprezentand TVA dedusa pe baza unor facturi de piatra sparta, emise de S.C. K S.R.L., societate in executare silita ce nu declara livrarile in declaratia 394, iar ultimul decont a fost depus in 24.04.2009. Eliminarea de la deducere s-a efectuat conform prevederilor art.11 coroborat cu art.146, alin.(1), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal republicat: art.11” (1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție..*”, ”art. 146, alin.(1) **”Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor**

care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau,..."

- suma de Y lei, reprezentand TVA dedusa pe baza unor facturi in copie (anexa nr.2.1), pentru care societatea nu a prezentat documentul original. Eliminarea de la deducere s-a efectuat conform prevederilor art.146, alin.(1) si alin.(2), art.134², alin.(1), art.145, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.46, alin.(1) din HG 44/2004 privind normele de aplicare a Codului Fiscal, care prevad:

ART. 146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ..., să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#);

46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor** prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal, **inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73**, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original.

- suma de Y lei, reprezentand TVA aferent achizitionarii unui autoturism (Audi A3 Sportback), in conditiile in care societatea detine 5 autoturisme. Eliminarea de la deducere s-a efectuat conform prevederilor art.145, alin.(2), lit.a) si art.145¹, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

ART. 145

(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;

ART. 145¹

Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă

achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile...

In urma verificarii documentelor puse la dispozitie, pentru perioada supusa inspectiei fiscale, organul de control colecteaza T.V.A. suplimentara in suma totala de Y **lei**, reprezentand TVA aferent facturii seria TRS nr.35/08.11.2011, reprezentand avans stornat de societate fara a emite factura de bunuri. Debitul suplimentar a fost stabilit conform prevederilor pct.69, alin.(3) din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*69. (3) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri, sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, se realizează prin stornarea facturii de avans **la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii**. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile [art. 155](#) alin. (5) lit. n) din Codul fiscal.*

Pentru debitul stabilit suplimentar in suma de Y lei s-au calculat majorari / dobanzi de intarziere in suma de Y lei si penalitati de intarziere in suma de Y lei.

III. Avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

1. Cu privire la exceptia nulitatii actelor administrative fiscale invocata de petenta:

In fapt, Decizia de impunere nr.115/29.02.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa de Activitatea de inspectie fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 29.02.2012, a fost aprobata de conducatorul activitatii de inspectie fiscala, avizata de seful serviciului, iar la rubrica „intocmit”

contine numele si semnatura a doua persoane, ce au fost desemnate pentru efectuarea inspectiei fiscale prin Ordinele de serviciu nr.131/14.02.2012.

In drept, in cauza sunt incidente prevederile art.43 si art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

ART. 43

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

- (1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.
- (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:
 - a) denumirea organului fiscal emitent;
 - b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
 - c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
 - d) obiectul actului administrativ fiscal;
 - e) motivele de fapt;
 - f) temeiul de drept;
 - g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
 - h) ștampila organului fiscal emitent;
 - i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
 - j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

ART. 46 Nulitatea actului administrativ fiscal

„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Din dispozițiile legale mai sus citate se retine ca lipsa unuia dintre elementele prevazute a fi inscrise in mod obligatoriu in Decizia de impunere atrage nulitatea acesteia.

Analizand decizia de impunere contestata, se retine ca aceasta contine elementele prevazute a fi inscrise in mod obligatoriu in actul administrativ fiscal, astfel incat conditiile de nulitate prevazute in mod expres la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, nu sunt indeplinite.

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de Y lei, cauza supusa solutionarii este daca societatea are drept de deducere a taxei

pe valoarea adaugata, in conditiile in care societatea face dovada ca taxa achitata este aferenta bunurilor care i-au fost livrate.

In fapt, organele de inspectie fiscala au exclus de la deducere suma de Y lei reprezentand TVA dedusa pe baza unor facturi de piatra sparta, emise de S.C. K S.R.L., societate in executare silita ce nu declara livarile in declaratia 394, iar ultimul decont a fost depus in 24.04.2009. Eliminarea de la deducere s-a efectuat conform prevederilor art.11 coroborat cu art.146, alin.(1), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal republicat: art.11” (1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție..*”, ”art. 146, alin.(1) **”Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau,...”**

In drept, art. 146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede ca:

„(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;**

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura.

In vederea emiterii unei decizii motivate, in considerarea dispozitiilor exprese ale art.213 alin.1 din Codul de procedura fiscala, republicat „(...)Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.” Si a art.206 „(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

d) dovezile pe care se întemeiază; (...) coroborate cu art.65 din Codul de procedura fiscala, republicat: „(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.(...)” si vazand afirmatiile petentei din contestatia formulata, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Calarasi cu adesa nr.12945/07.05.2012, a solicitat petentei sa completeze dosarul

cauzei cu inscrisuri, respectiv documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscala.

Societatea petenta a raspuns solicitarii cu adresa inregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr. 16805/28.05.2012 anexand documente.

Din analiza documentelor depuse se constata ca societatea indeplineste conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere.

Faptul ca societatea furnizoare care a emis catre S.C. X SRL facturile este o societate in executare silita, nu este de natura sa conduca la neacordarea dreptului de deducere.

Avand in vedere cele precizate mai sus, cumparatorul, respectiv persoana impozabila care achizitioneaza marfa pe baza de facturi si accepta inregistrarea acestora in evidenta contabila ca documente justificative pentru operatiunile taxabile pe care le efectueaza, nu poate fi facut raspunzator de faptele furnizorului, dar este raspunzator de primirea si inregistrarea in evidenta contabila a unor documente intocmite necorespunzator, incomplete, care nu sunt in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cunoasterea, aplicarea si respectarea actelor normative fiind obligatorie in egala masura atat pentru furnizor cat si pentru beneficiar, acesta din urma avand obligatia sa solicite documente legal aprobate si sa verifice si modul de completare a documentelor in care s-a consemnat livrarea acesteia, pentru a putea beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta marfurilor achizitionate.

Luand in considerare prevederile legale aplicabile, se retine faptul ca, in ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de piatra sparta societatea a indeplinit conditiile impuse de lege, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi admisa pentru acest capat de cerere.

2. In ceea ce priveste suma de Y lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de dobanzi si penalitati de intarziere aferente debitului stabilit suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Avand in vedere ca in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de Y lei contestatia va fi admisa, aceasta va fi admisa si pentru suma de Y lei, stabilita cu titlu de accesorii, conform principiului de drept „***accessorium sequitur principale***”.

3. Privitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de Y lei, cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca este nedeductibila taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care societatea nu detine facturile fiscale in original in vederea justificarii dreptului de deducere a taxei aferenta acestor facturi.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu detine facturile fiscale in original in vederea justificarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor facturi.

In drept, in conformitate cu prevederile art.146 alin. (1) lit.a), art.155 alin.(5) si (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ale pct.46(1) si 73(1) din normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004:

Art.146 „(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Norme metodologice:

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face **numai pe baza exemplarului original al documentelor** prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.

Art.155

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

(8) Prin norme se stabilesc condițiile în care:

a) se poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri sau prestări separate de servicii;

b) se pot emite facturi de către cumpărător sau client în numele și în contul furnizorului/prestatorului;

c) se pot transmite facturi prin mijloace electronice;

d) se pot emite facturi de către un terț în numele și în contul furnizorului/prestatorului;

e) se pot păstra facturile într-un anumit loc.

Norme metodologice:

„73. (1) În sensul [art. 155](#) alin. (8) lit. c) din Codul fiscal, **se pot transmite facturi prin mijloace electronice în următoarele condiții:**

a) pentru operațiuni efectuate în România, inclusiv pentru livrări intracomunitare:

1. părțile să încheie un acord prin care să se prevadă această procedură de facturare;

2. să se garanteze autenticitatea sursei și integritatea conținutului facturii prin:

(i) semnătură electronică, conform prevederilor [Legii nr. 455/2001](#) privind semnătura electronică; sau

(ii) schimbul electronic de date EDI definit la art. 2 din Recomandările Comisiei 1994/820/CE din 19 octombrie 1994 referitor la aspectele legale ale schimbului electronic de date; sau

(iii) alte modalități de garantare a autenticității sursei și integrității conținutului facturii decât cele prevăzute la lit. (i) și (ii), situație în care persoana care transmite facturi prin mijloace electronice va trebui să solicite confirmarea Direcției generale a tehnologiei informației din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală că sunt îndeplinite condițiile și modalitățile de garantare a autenticității sursei și integrității conținutului facturii;

3. să existe un document centralizator pe suport hârtie, cu evidența tuturor facturilor transmise prin schimbul electronic de date EDI într-o lună calendaristică de o persoană impozabilă înregistrată conform [art. 153](#) din Codul fiscal sau a tuturor facturilor astfel primite într-o lună calendaristică de orice persoană obligată la plata taxei, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este înregistrat conform [art. 153](#) din Codul fiscal;”

Fata de cele prezentate, rezulta ca o prima conditie pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile de achizitie este ca societatea sa justifice suma taxei prin documente intocmite conform legii. De asemenea, cumparatorul are obligatia de a inregistra in contabilitate facturi fiscale sau documente legal aprobate care sa contina toate datele prevazute a fi completate in mod obligatoriu si de a verifica intocmirea corecta a acestora.

Justificarea dreptului de deducere se efectueaza cu facturile fiscale in original emise de societatea platitoare de TVA.

Facturile transmise prin posta electronica sunt considerate facturi in original numai daca indeplinesc conditiile prevazute de pct. 73 din Normele

metodologice. Având în vedere faptul că petenta nu a făcut dovada existenței facturilor în original nici în timpul inspecției fiscale nici în susținerea contestației, societatea pierde dreptul de deducere a TVA, contestația urmând a fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

4.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de Y lei aferentă achiziționării unui autoturism, cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care societatea nu face dovada utilizării vehiculului exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității.

In fapt, organele de inspecție fiscală au exclus de la deducere suma de Y lei reprezentând TVA aferentă achiziționării unui autoturism (Audi A3 Sportback), în condițiile în care societatea deține 5 autoturisme.

In drept, conform prevederilor art.145, alin.(2), lit.a) și art.145¹, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,:

ART. 145

(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;*

ART. 145¹

Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, **transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității**, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

In conformitate cu prevederile pct. 45¹ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

„Norme metodologice:

45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

f) *vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;*”

Luand in considerare prevederile legale se retine ca, in ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de vehicule in conformitate cu art.145¹ din Codul fiscal, nu se poate deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de vehicule cu exceptiile prevazute in situatiile in care vehiculele se inscriu in oricare dintre categoriile prevazute la art.145¹ din Legea nr.571/2003.

In vederea emiterii unei decizii motivate, in considerarea dispozitiilor exprese ale art.213 alin.1 din Codul de procedura fiscala, republicat: „Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.” Si a art.206 „(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...) d) **dovezile pe care se întemeiază;**” coroborate cu art. 65 din Codul de procedura fiscala, republicat: „(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal,” si vazand afirmatiile petentei din contestatia formulata, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Calarasi prin Compartimentul Solutionare contestatii cu adresa nr.12945/07.05.2012, a solicitat petentei sa completeze dosarul cauzei cu inscrisuri, respectiv documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscala, care sa faca dovada utilizarii vehiculului exclusiv pentru serviciile prevazute expres si limitativ la art.145¹ pct.45¹ din H.G. nr.44/2004 referitoare la limitarile speciale ale dreptului de deducere.

Avand in vedere prevederile legale se retine faptul ca, in conditiile in care petenta nu a depus in probatiune documente de natura mijloacelor de proba (ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente cu care sa faca dovada utilizarii vehiculului pentru serviciile prevazute la art.145¹

lit.a precum si acordul colectiv intre angajator si angajati prin care angajatorul se obliga sa asigure gratuit acest transport, motivatii privind existenta unor dificultati evidente de a gasi alte mijloace de transport si nici documente de natura mijloacelor de proba (ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente) cu care sa faca dovada utilizarii exclusive a vehiculului pentru transportul angajatilor la si de la locul de desfasurare a activitatii pentru a se incadra la exceptia prevazuta la art.145¹ lit.a din Codul fiscal, desi prin adresa nr.12945/07.05.2012 organul de solutionare a contestatiei a solicitat petentei sa completeze dosarul cauzei cu documente de natura mijloacelor de proba cu care sa-si sustina pretentiile.

Afirmatia petentei potrivit careia „autoturismul detinut de societatea noastra (singurul, de altfel) este destinat transportului celor 9 angajati ai SC X SRL ce nu pot fi transportati cu cele 5 autovehicule (nu autoturisme), asa cum precizeaza organul fiscal” nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece din fisa mijloacelor fixe reiese clar faptul ca societatea detine inca 5 autoturisme : RENAULT (2002), MAZDA (2004), VOLKSVAGEN (2006), RENAULT CLIO (2006), MITSUBISHI PAJERO (2010) si 5 *autoutilitare destinate productiei agricole*, NISSAN NAVARA (2005), VOLKSWAGEN TRANSPORTER (07.2010), VOLKSWAGEN TRANSPORTER (10.2010), LAND ROVER DEFENDER (2010), PEUGEOT EXPERT (2011) si NISSAN NAVARA (2011).

Afirmatiile petentei sunt simple afirmatii pro-causa intrucat nu a adus nicio dovada privind existenta acordului colectiv intre societate si angajatii sai inregistrat la autoritatile competente, prin care societatea s-a obligat sa asigure gratuit transportul salariatilor in scopul desfasurarii activitatii economice la si de la resedinta acestora sau locul convenit de comun acord, alocarea utilizarii exclusive a autoturismului de catre salariatii angajati si folosirea efectiva a autoturismului in unul din aceste scopuri conform foilor de parcurs.

Avand in vedere ca pentru autovehiculele care nu depasesc o greutate maxima autorizata de 3.500 kg si nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, legiuitorul a limitat in mod special dreptul de deducere a TVA, cu exceptia celor pentru autovehicule care se incadreaza in anumite categorii de utilizari prevazute de lege, iar societatea petenta nu a facut dovada ca utilizarea autoturismului aflat in dotare se incadreaza intr-una din aceste categorii, afirmatiile petentei nesustinite cu documente justificative neintrand in categoria mijloacelor de proba de natura a dovedi utilizarea exclusiva a autoturismului pentru transportul la si de la locul de desfasurare a activitatii a salariatilor, pentru a se incadra la exceptiile prevazute la art.145¹ lit.a din Codul fiscal, contestatia va fi respinsa pentru acest capat de cerere.

5. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de Y lei aferenta facturii fiscale reprezentand avans stornat de societate, cauza supusa solutionarii este daca societatea are obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care societatea nu a emis factura de bunuri.

In fapt, organul de control colecteaza T.V.A. suplimentara in suma totala de Y **lei**, reprezentand TVA aferent facturii seria TRS nr.35/08.11.2011, reprezentand avans stornat de societate fara a emite factura de bunuri.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.69 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care prevede:

„(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) **la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;”**

Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine de regula la data la care are loc faptul generator. In cazul avansurilor potrivit prevederilor legale, exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata este anticipata faptului generator si intervine la data incasarii avansului, prin avans intelegandu-se incasarea partiala sau integrala a contravalorii bunurilor inaintea livrării.

(3) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri, sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, **se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.** Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile [art. 155](#) alin. (5) lit. n) din Codul fiscal. În cazul operațiunilor pentru care baza impozabilă este stabilită în valută, la regularizare se vor avea în vedere prevederile [art. 139¹](#) din Codul fiscal și pct. 22. Nu se impune regularizarea de către beneficiarul care are obligația plății taxei, conform [art. 150](#) alin. (2) - (6), [art. 151](#) sau [art. 151¹](#) din Codul fiscal, în

cazul facturilor de avans sau a facturilor parțiale emise de furnizorii de bunuri sau de prestatorii de servicii.

Conform prevederilor legale se retine faptul ca regularizarea facturilor pentru avansuri se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri.

Petenta desi, sustine in contestatia depusa ca operatiunea nu a mai avut loc intre societati, nu probeaza cu documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscala cele afirmate avand in vedere ca in conformitate cu art.65 din Codul de procedura fiscala:

„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.(...)”

Analizand documentele depuse la dosarul cauzei se constata ca petentul nu justifica stornarea facturii seria TRS nr.35/08.11.2011.

Astfel constatarile organelor de inspectie fiscala sunt conforme cu legislatia in materie, in mod corect obligand societatea la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de Y lei.

6. Referitor la dobanzile si penalitatile de intarziere in suma de Y lei aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de Y lei, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura taxei pe valoarea adugata stabilita in sarcina petentei contestatia a fost respinsa urmeaza ca si pentru dobanzi si penalitati de intarziere in suma de 40.614 lei, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principale**, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele retinute mai sus si in temeiul prevederilor art.205, art.216 alin.(1) si (2) si art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata se:

DECIDE

1. Admiterea contestatiei formulate de S.C. X S.R.L. si anulara partiala a deciziei de impunere pentru suma de Y lei, reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de Y lei;
- accesorii aferente in suma de Y lei;

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. impotriva Deciziei de impunere nr.F-CL-115/29.02.2012, pentru suma de Y lei, reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de Y lei;
- accesorii aferente in suma de Y lei;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit legii la Tribunalul Calarasi in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,