

DECIZIA NR. 593/2014

**privind solutionarea contestatiei formulata de catre
S.C X SRL
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. /28.03.2014**

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice..... prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre A.J.F.P.Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii prin adresa nr. din 27.03.2014, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice sub nr. /28.03.2014 cu privire la contestatia formulata de catre S.C.X S.R.L. cu domiciliul fiscal in loc., str., nr., jud....., inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr..... /..... /2002 , avand cod unic de inregistrare

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P. A.J.F.P. Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.01.2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. /30.01.2014 si priveste suma totala de lei care se compune din:

- lei reprezentand TVA de plata suplimentar;
- lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA-ului suplimentar;
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA-ului suplimentar.

De asemenea, se contesta masura stabilita de organele de inspectie fiscala referitoare la diminuarea pierderii fiscale cu suma de lei.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.01.2014 prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire in data de 24.02.2014 si de data inregistrarii acesteia la registratura D.G.R.F.P A.J.F.P., respectiv data de 21.03.2014, conform stampilei unitatii respective.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre S.C X S.R.L impotriva masurilor stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.01.2014

I. S.C. X S.R.L contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.01.2014 si anume:

- TVA de plata stabilita suplimentar in suma de lei, dobanzi aferente TVA-ului suplimentar in suma de lei, penalitati de intarziere aferente TVA in suma de lei;
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de..... lei.

Contestatoarea considera urmatoarele:

In ceea ce priveste deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu combustibilul in suma de lei pentru perioada 01.10.2013-30.11.2013, societatea sustine ca masura dispusa de organele de inspectie fiscala nu se justifica intrucat acestea nu au avut in vedere faptul ca cea mai mare parte a achizitiilor de combustibil este efectuata in UE, cheltuieli pentru care nu s-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata aferente.

Contestatoarea precizeaza ca la data de 30.09.2013 valoarea cheltuielilor cu combustibilul este de lei din care achizitii interne in valoare de lei TVA aferent lei, reprezentand o pondere de% iar din venitul realizat o pondere de% in comparatie cu ponderea de% stabilita de organele de inspectie fiscala facandu-se referire la totalul cheltuielilor cu combustibilul (achizitii interne si din UE).

Societatea sustine ca, in urma reverificarii inregistrarilor privind achizitiile de combustibil a constatat o eroare in ceea ce priveste inregistrarea unui bon fiscal emis de furnizorul X din Germania pentru alimentarea cu combustibil la pompa din Austria. Avand in vedere ca, de regula, furnizorul german elibera bon nefiscal care dovedea cantitatea alimentata si valoarea acesteia, ulterior facturandu-se operatiunea, dintr-o eroare, bonurile fiscale emise la pompa din..... Austria au fost inregistrate ca si o alimentare de sine statatoare care nu va fi facturata ulterior, in acest fel incarcandu-se cheltuielile cu combustibilul.

Contestatoarea arata ca pentru valoarea cheltuielilor inregistrate in contabilitate in mod eronat nu s-a exercitat dreptul de deducere conform art. 145 alin. (2) lit.a) pe baza documentelor emise de furnizor, asa cum este specificat in raportul de inspectie fiscala. In acest sens, in contabilitatea lunii decembrie 2013, petenta sustine ca a corectat eroarea privind inregistrarea cheltuielilor cu combustibilul diminuandu-se pierderea fiscala pentru perioada 01.01.2013-30.09.2013 insa valoarea TVA deductibila nu s-a modificat avand in vedere ca nu s-a dedus TVA pentru respectivele achizitii.

Societatea sustine ca fiecarui decont de cheltuieli i se ataseaza foaia de parcurs care totalizeaza km parcursi, documentele de alimentare cu combustibil si documentele de cheltuieli efectuate.

Referitor la livrarile intracomunitare efectuate catre firma X din Germania pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit colectarea TVA considerand invalid codul de TVA al beneficiarului, societatea precizeaza ca la data inregistrarii facturii emise catre acest beneficiar s-a verificat validitatea codului de TVA insa dovada nu poate fi prezentata intrucat la data respectiva nu s-a efectuat tiparirea documentului care confirma validitatea codului. Organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentar de plata in suma de lei, majorari aferente in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.01.2014 au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina SC X SRL reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei si diminuarea pierderii fiscale cu suma de lei, contestate de catre SC X SRL.

Din raportul de inspectie fiscala nr./30.01.2014 care a stat la baza emiterii

Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../30.01.2014 cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei si cheltuieli nedeductibile in suma de lei contestata de catre S.C. X SRL , rezulta urmatoarele:

In ceea ce ce priveste impozitului pe profit, inspectia fiscala a stabilit in urma verificarilor efectuate ca societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor cu combustibilul in suma de..... lei, aceasta reprezentand cheltuiala nedeductibila la calcul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.(1) si alin. (4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din analiza documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala s-a retinut ca, desi societatea a realizat venituri impozabile, rezultatul activitatii din punct de vedere financiar-fiscal a fost negativ, societatea inregistrand pierderi fiscale de la infiintare.

Urmare controlului efectuat, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a majorat cheltuielile cu carburantii in mod nejustificat cu peste% consum raportat la veniturile realizate. Din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala s-a constatat ca societatea nu poate justifica in totalitate consumul de carburanti prin intocmirea de documente legale care sa ateste acest consum. Inregistrarea cheltuielilor cu combustibilul s-a efectuat pe baza unor foi de parcurs incomplete din punct de vedere al informatiilor inscrise. Acestea au fost completate la modul general reflectand doar km. parcursi pe o perioada data, fara a evidentia km parcursi pe rute distincte. Societatea nu a prezentat alte documente justificative pentru consumul de carburanti.

In ceea ce ce priveste taxa pe valoarea adaugata, organele de control au constatat ca in cursul anului 2013 societatea a inregistrat cheltuieli cu combustibilul in suma de lei care nu se justifica ca fiind destinate unor operatiuni taxabile, inregistrand totodata o TVA deductibila aferenta in suma de lei.

Din analiza raportului VIES emis de Compartimentul de programare si analiza AIF Contribuabili Mijlocii rezulta ca SC X SRL a efectuat livrari intracomunitare suspecte catre X din Germania in luna septembrie 2013, in suma de lei. In acea perioada firma germana a avut cod de TVA invalid temporar, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentar de plata in suma de..... lei, majorari de intarziere aferente de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

III. Luand in considerare constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

SC X SRL are ca obiect de activitate transport intern si internatiinal de marfa (cod CAEN).

Perioada verificata 01.05.2012 – 31.11.2013

1. In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar in suma de lei precum si diminuarea pierderii fiscale cu suma de..... lei aferenta cheltuielilor efectuate cu achizitionarea combustibilului, D.G.R.F.P prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli si a dreptului de deducere a TVA aferenta in conditiile in care la dosarul cauzei nu exista documente din care sa rezulte cu claritate baza impozabila.

In fapt, urmare a verificarii din punct de vedere fiscal a perioadei 01.05.2012-30.11.2013, nu a fost acceptata la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta consumului de combustibil pentru care nu s-a prezentat justificarea

utilizării în scopuri economice pentru autocamioanele aflate în folosința societății, constatându-se că au fost încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) coroborat cu art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru livrarile intracomunitare de bunuri efectuate către societatea germană X din Germania în suma de lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada respectivă societatea germană a avut cod invalid de TVA, motiv pentru care au stabilit colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrarilor intracomunitare efectuate.

De asemenea, nu au fost acceptate ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile cu combustibilul în suma de lei înregistrate fără documente justificative, constatându-se că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit.f) din Codul fiscal.

In susținerea contestației se aduc următoarele considerente de fapt și de drept:

- societatea precizează că inspecția fiscală nu a avut în vedere faptul că cea mai mare parte a achizițiilor de combustibil este efectuată în UE, pentru aceste achiziții neexercitându-se dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată;

- fiecărui decont de cheltuieli i s-a atasat foaia de parcurs care totalizează km parcurși, documentele de alimentare cu combustibilul și documentele de cheltuieli efectuate;

- pentru valoarea cheltuielilor înregistrate în mod eronat nu s-a exercitat dreptul de deducere așa cum este specificat în raportul de inspecție fiscală. În contabilitatea lunii decembrie 2013 s-a corectat eroarea privind înregistrarea cheltuielilor cu combustibilul diminuându-se pierderea fiscală pentru perioada 01.01.2013 -30.09.2013. Valoarea TVA deductibilă nu s-a modificat întrucât nu s-a dedus TVA aferent acestor achiziții;

- referitor la stabilirea TVA suplimentară de plată și accesoriile aferente pentru livrarile intracomunitare efectuate către firma germană X, în contestație se susține că la data înregistrării facturii emise către beneficiar s-a realizat verificarea codului de TVA însă nu s-a imprimat pe hârtie documentul care atestă validitatea codului. Societatea atasează la contestație o copie a documentului care dovedește faptul că societatea germană deține și în prezent un cod valid de TVA.

In drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art. 21 alin.(1) și alin. (4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precum și ale Normelor metodologice date în aplicarea acestora, în vigoare în perioada la care petenta a efectuat achiziția carburanților ce fac obiectul contestației.

- art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„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 Codul fiscal, potrivit cărora sunt considerate cheltuieli nedeductibile:

„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;”

- pct. 44 din Normele metodologice date în aplicarea art. 21 alin. (4) lit.f) unde se prevede:

”Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea

persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Astfel, din prevederile legale de mai sus, rezulta ca sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate in conditiile realizarii de venituri impozabile.

Deductibilitatea fiscala a cheltuielilor efectuate trebuie justificata cu documente legale, intrucat orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Avand in vedere ca documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate pot dobandi calitatea de document justificativ numai in conditiile in care furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare, cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii, sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Justificarea cheltuielilor deductibile privind combustibilul se efectueaza pe baza foilor de parcurs sau a altor documente justificative precum si pe baza documentelor de achizitionare a combustibilului, respectiv bonul fiscal sau factura.

In ceea ce priveste calitatea de document justificativ pentru foaia de parcurs, acest document nu este mentionat in legislatia referitoare la formularele utilizate in activitatea financiar-contabila, respectiv OMEF 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Foaia de parcurs, ca document este mentionata la art. 27, alin. 2, lit b) din HG 1391/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG 195/2002 privind circulatia pe drumurile publice, unde se prevede ca persoanele juridice detinatoare de vehicule au si urmatoarele obligatii: *"sa elibereze foaie de parcurs sau ordin de serviciu pentru vehiculele care se deplaseaza in cursa"*.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal potrivit carora:

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

- a) operațiuni taxabile;*
- b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*
- c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, art. 144 și art. 144¹;*
- d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;*
- e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor care dau drept de deducere a taxei.

Se retine faptul ca in raportul de inspectie fiscala nr./30.01.2014, organele de inspectie fiscala au precizat ca nu sunt deductibile fiscal cheltuielile privind combustibilul deoarece inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor cu combustibilul nu s-a efectuat pe baza foilor de parcurs corect completate sau a altor documente justificative.

Foile de parcurs au fost completate la modul general reflectand doar km parcursi pe o perioada data, fara a evidentia km parcursi pe rute distincte.

Totodata, prevederile art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Prin urmare, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu combustibilul trebuie justificată cu documente legale, intrucat orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Potrivit pct. 2 din Anexa 1 la OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

De asemenea, în conformitate cu prevederile pct. 16 din Norma metodologică de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobată prin Ordinul 3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

“Registrele de contabilitate și formularele financiar-contabile pot fi adaptate în funcție de specificul și necesitățile persoanelor prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu condiția respectării conținutului de informații și a normelor de întocmire și utilizare a acestora. Acestea pot fi pretipărite sau editate cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor.”

Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală rezultă că „încărcarea cheltuielilor cu carburanți nu s-a efectuat pe baza foilor de parcurs corect completate sau a altor documente justificative”, or contestatara susține că „fiecarui decont de cheltuieli i se atașează foaia de parcurs care totalizează km parcursi, documentele de alimentare cu combustibil și documentele de cheltuieli efectuate”.

In ceea ce priveste obligativitatea intocmirii foilor de parcurs se retine faptul ca acestea nu sunt documente prevazute de legislatia financiar contabila.

In ceea ce priveste calitatea de document justificativ, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca celelalte tipuri de documente justificative prezentate de societate pentru justificarea utilizării combustibilului sunt documente justificative in conditiile in care contin toate elementele obligatorii prevazute la pct.2 din Norma metodologica de intocmire si utilizare a documentelor financiar contabile aprobata prin OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile.

In acest context legislativ, decontul de cheltuieli, „documentele de alimentare cu combustibil si documentele de cheltuieli efectuate” privind justificarea consumului de carburanti auto intocmite de petenta, pot fi considerate documente justificative pe baza carora se poate proba consumul carburantilor achizitionati in scopul realizarii de venituri impozabile în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, fapt pentru care **aceste documente trebuie analizate pentru a stabili daca furnizeaza date din care sa rezulte cum a fost consumat combustibilul achizitionat.**

In raport de sustinerile contestatarei referitoare la faptul ca „organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere faptul ca cea mai mare parte a achizitiilor de combustibil este efectuat in UE, cheltuieli pentru care nu s-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata aferente” precum si a sustinerii potrivit careia „la data de 30.09.2013 valoarea cheltuielilor cu combustibilul este de lei din care achizitii interne in valoare de lei TVA aferent lei, reprezentand o pondere de.....%, iar din venitul realizat o pondere de% (...../.....) in comparatie cu ponderea de% stabilita de organele de inspectie fiscala facandu-se referire la totalul cheltuielilor cu combustibilul (achizitii interne si din UE)”, organul de solutionare a contestatiei retine ca sunt necesare informatii si documente suplimentare pentru solutionarea cauzei.

In acest sens, prin adresa nr...../04.06.2014 Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Serviciul Solutionare Contestatii a solicitat organelor de inspectie fiscala informatii si documente referitoare la :

- modul de calcul din care sa reiasa faptul ca societatea a incarcat cheltuielile cu carburantii in mod nejustificat cu peste% consum raportat la veniturile realizate (anexe la raportul de inspectie fiscala, situatii, etc);
- achizitiile de combustibil pentru care societatea nu a putut dovedi cu documente justificative utilizarea in scopul unor operatiuni taxabile;
- calculul majorarilor /dobanzilor de intarziere si penalitatilor aferente taxei pe valoarea adaugata stabilite suplimentar.

Avand in vedere faptul ca in referatul privind propunerea de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala au invocat prevederile art 145¹ din Codul fiscal referitoare la limitarea dreptului de deducere, prevederi care se aplica numai vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care nu depășesc 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, s-au solicitat informatii privind masa totala maxima admisa pentru autocamioanele folosite de societate pentru a stabili corect dreptul de exercitare a TVA pentru combustibilul utilizat de societate.

Organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P....., prin adresa nr. /11.06.2014 au precizat ca toate documentele care au stat la baza intocmirii raportului de inspectie fiscala nr. /18.03.2014 si emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.01.2014 au fost transmise catre DGRFP..... Serviciul Solutionare

Contestatii.

In conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au furnizat informatiile si documentele solicitate in vederea stabilirii cu certitudine a bazei de impunere, organul de solutionare a contestatiei este in imposibilitatea pronuntarii asupra temeiniciei neadmisibilitatii ca deductibile a cheltuielilor aferente combustibilului achizitionat in perioada 01.01.2013 -30.09.2013 precum si a TVA aferenta. In consecinta, se va face aplicarea art.216 alin.(3) si alin.(3¹) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

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

(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."

coroborat cu pct. 11.6. din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

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

si se va desfiinta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.01.2014 respectiv pentru TVA in suma de lei si diminuarea pierderii fiscale cu suma de lei urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au incheiat decizia de impunere contestata, sa stabileasca situatia de fapt fiscala tinand cont de considerentele prezentei decizii si de prevederile legale in vigoare.

2. In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar in suma de lei aferenta livrarilor intracomunitare efectuate catre firma germana X D.G.R.F.P prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca SC X SRL beneficiaza de dreptul de scutire a TVA in conditiile in care la data efectuarii operatiunii nu a detinut un cod valid de TVA al beneficiarului.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna septembrie 2013 SC .X a declarat livrari intracomunitare de bunuri scutite de TVA catre operatorul intracomunitardin Germania , cod, in valoare totala de lei, in conditiile in care, conform sistemului VIES, operatorul german nu detinea un cod valabil de identificare in scopuri de TVA.

Prin adresa AJFP Serviciul Inspectie fiscala nr./14.01.2014 s-a solicitat Compartimentului de schimb international de informatii din cadrul AJFP informatiile existente in sistemul VIES referitoare la livrarile si achizitiile intracomunitare efectuate in perioada verificata de catre S.C. X SRL. Cu adresa nr...../15.01.20124,

compartimentul de specialitate a transmis un raport prin care au fost furnizate informatiile solicitate. Din analiza acestuia, inspectia fiscala a constatat ca exista "livrari romanesti suspecte", respectiv livrari declarate catre partenerul cu cod de TVA invalid in perioada respectiva (eroarea 210).

Insa, din raspunsul la solicitarea de verificare a valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA si a datelor de identificare ale persoanelor inregistrate in scopuri de TVA in Romania sau in alte state membre (anexa nr. 2 la adresa nr./15.01.2014 emisa de AIF – Contribuabili Mijlocii), rezulta ca incepand cu data de 01.07.2013 si pana la data solicitarii (15.01.2014) operatorul german a detinut un cod valabil de identificare in scopuri de TVA.

Astfel, organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 143, alin. (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit ca livrarile de bunuri facturate catre **X** din Germania in luna septembrie 2013 in suma totala de lei, nu sunt scutite de TVA cu drept de deducere, intrucat nu indeplinesc conditia de scutire prevazuta la respectivul articol, acestea fiind asimilate livrarilor interne de bunuri, pentru care se colecteaza TVA, conform prevederilor art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala stabilind suplimentar TVA colectata in suma de lei.

Prin contestatie, S.C **X** SRL sustine ca, la data inregistrarii facturii emise catre firma germana s-a realizat verificarea codului de TVA detinut de **X** din Germania insa nu poate fi prezentata dovada intrucat nu s-a realizat imprimarea pe suport hartie a respectivului document.

În drept, potrivit prevederilor art. 128, alin. (9) si art. 143, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 128

"(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."

Art. 143

"(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

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 (...)"

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice 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 la art. 10 alin. (1) precizează:

„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."

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt membru și dacă operațiunea este justificată cu factură care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155, alin. (5) din Codul fiscal, documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alt document justificativ prevăzut de lege.

Astfel, art. 155 alin. (5) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:
[...] f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că unul din elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină factura este codul de înregistrare în scop de TVA al beneficiarului.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în luna septembrie 2013, SC X SRL a declarat corect livrări intracomunitare de bunuri scutite de TVA către operatorul german X, în condițiile în care, conform celor de mai sus, operatorul german detinea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA în perioada respectivă.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod corect livrările intracomunitare de bunuri declarate de către SC X SRL în luna septembrie 2013 în suma totală de lei sunt scutite de TVA cu drept de deducere, drept pentru care se va admite ca întemeiată pentru această sumă, contestația formulată de SC X SRL, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„ Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”
.....lei din care dobânzi/majorări de întârziere în suma de lei și penalități de întârziere în suma de lei, stabilite de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, aceasta reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

Având în vedere că dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit de plată iar prin prezenta decizie a fost admisă parțial contestația ca întemeiată cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată în valoare de lei, potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” se va admite parțial contestația ca întemeiată și cu privire la dobânzile de întârziere în valoare de lei și penalitățile de întârziere în valoare de lei.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 alin. (1) coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr...../30.01.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, cu privire la obligatiile fiscale in valoare totala de lei care se compune din:

- lei reprezentand TVA de plata suplimentar;
- lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA-ului suplimentar;
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA-ului suplimentar.
- lei diminuarea pierderii fiscale.

2. Admiterea partiala a contestatiei formulata de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. /30.01.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa de A.J.F.P. Activitatea de Inspectie Fiscala, inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr...../21.03.2014, cu privire la suma totala de lei, care se compune din:

- lei reprezentand TVA de plata suplimentar;
- lei reprezentand dobanzi de intarziere aferente TVA-ului suplimentar;
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA-ului suplimentar.

Totodata se va anula partial Decizia de impunere nr...../30.01.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa de A.J.F.P., cu privire la taxa pe valoarea adaugata in valoare de..... lei, dobanzi/majorari de intarziere in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei aferente TVA stabilita suplimentar.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.