

DECIZIA NR.549

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de D.G.F.P. - Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa cu privire la contestatia formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala prin care s-a respins la rambursare TVA si s-au calculat accesorii aferente TVA de plata.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere, prin prezentarea contribuabilului la sediul organului de inspectie fiscala si primirea actului administrativ fiscal sub semnatura si de data depunerii contestatiei la D.G.F.P., conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala, prin care organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA , care se compune din:

-taxa pe valoarea adaugata aferenta unor lucrari de constructii - montaj facturate de antreprenorul S.C. X in luna mai 2011, cuprinse in decontul de TVA;

-taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unui autoturism in luna iulie 2011, cuprinsa in decontul de TVA pe luna iulie 2011;

SC X formuleaza contestatie si impotriva accesoriilor calculate asupra TVA stabilita suplimentar de plata.

Societatea contestatoare, prin contestatia formulata, solicita :

1.in principal, anulara actelor atacate cu consecinta rambursarii sumelor obiect al contestatiei;

2.in subsidiar, desfiintarea actelor administrativ fiscale si a deciziei de impunere titlu de creanta cu consecinta rambursarii sumelor obiect al contestatiei,din urmatoarele motive:

-Decizia de impunere nu intruneste conditiile de legalitate obligatorii ale unui act administrativ fiscal, prevazute de O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala deoarece motivele de fapt inscrise in aceasta decizie nu sunt reale, nu au corespondent in realitate, temeiurile de drept invocate de organele de inspectie fiscala au fost interpretate si aplicate fara nicio legatura cu speta in cauza; organele de inspectie fiscala nu au analizat obiectiv toate documentele justificative prezentate in timpul controlului.

Societatea contestatoare sustine ca inscrierea la subpunctul 2.1.2 "Motivul de fapt " din decizie "a unor supozitii neconforme cu realitatea, complet ireale, nedemonstrate si neprobate"nu poate conferii inscrisurilor respective si caracterul de motiv de fapt. Decizia de impunere trebuie sa indeplinesca conditiile de legalitate prevazute in OMFP nr.972/2006 si art.43 lit.e) di f) din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata.Indicarea motivului de fapt si a temeiului de drept in baza caruia organele fiscale au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezinta conditii de validitate ale actului administrativ, legalitatea fiind una din notele esentiale ale actului

administrativ. Prin urmare, un act administrativ valid nu poate fi emis decat in conditii de legalitate, legalitatea fiind primul filtru de analiza atunci cand un act administrativ este cenzurat.

1. Cu privire la TVA aferenta unor lucrari de constructii - montaj facturate de antreprenorul S.C. F in luna mai 2011, respinsa la deducere de organele de inspectie fiscala, societatea prezinta urmatoarele argumente:

SC X in calitate de beneficiar a incheiat contractului de finantare cu Agentia de Plati pentru Dezvoltare Rurala si Pescuit pentru acordarea ajutorului nerambursabil [...] avand ca obiect finantarea Proiectului "Extindere si modernizare Ferma zootehnica pentru cresterea si ingrasarea curcilor. Contractul de finantare prevede o durata de executie de maxim 36 luni iar valoarea totala eligibila a Proiectului este de.. si valoarea finantarii nerambursabile de maxim .. lei.

Societatea sustine ca pentru realizarea lucrarilor constand in "Extindere si modernizare Ferma zootehnica pentru cresterea si ingrasarea curcilor si puilor de carne" SC X in calitate de beneficiar a incheiat cu SC F in calitate de antreprenor general, Contractul de antrepriza al carui obiect il constituie" executarea de catre antreprenor, cu materialele sale a urmatoarelor lucrari: lucrari de constructii arhitectura, rezistenta, drumuri si platforme, instalatii sanitare, instalatii de gaz, instalatii electrice, conform devizelor anexate la oferta" iar conform art.III din contract, antreprenorul se obliga sa finalizeze lucrarile contractate in termenele stabilite intre parti si sa remedieze cu promptitudine viciile ascunse.

Societatea contestatoarea sustine ca, in vederea justificarii lucrarilor de constructii -montaj facturate de SC F, a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentele justificative anexate de antreprenorul la factura respectiv centralizatorul situatiilor de plata nr.1 din mai 2011 care cuprinde recapitulatia si lista cu cantitatile de lucrari pe categorii de lucrari .

In contestatia formulata, societatea contestatoare face referire la cercetarile efectuate la fata locului realizate de organele de inspectie fiscala si sustine ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare la emiterea deciziei de impunere contestate, rezultatele acestor cercetari incalcandu-se astfel dispozitiile art.7 si 65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.Solicita organului de solutionare a contestatiei sa aiba in vedere la solutionarea contestatiei si aceste cercetari la fata locului deoarece au relevanta in solutionarea contestatiei si invoca in sustinere Decizia MFP/ ANAF/ Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor emisa intr-o speta similara.

Totodata, sunt aduse ca argument al lipsei de fundament real al motivului impunerii constatările cu ocazia cercetării la fata locului legate de existenta in teren a tuturor constructiilor ce au constituit obiectul contractului de antrepriza incheiat cu SC F precum si consemnarea din Procesul verbal respectiv " la adresa mentionata mai sus au fost identificate constructiile inscrise in Extrasul de carte funciara";in Procesul verbal au fost enumerate si descrise obiectivele componente ale investitiei realizate si pentru finalizarea careia s-a incheiat contractul de antrepriza cu S.C. X.

Sustine ca, pentru finalizarea halelor, SC F a efectuat lucrari de constructii montaj inscrise in " lista cu cantitatile de lucrari pe categorii de lucrari", anexa la factura, si anume: tencuieli interioare si exterioare, driscuieli hale, repararea pardoselilor din beton de uzura.Documentele justificative anexate de antreprenorul SC F la factura sunt avizate de catre dirigintele de santier care este autorizat I.S.C.

Invoca in sustinere urmatoarele acte normative: Legea 50/ 29.07.1991 republicata privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, O.M.D.R.L 839/

12.10.2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Lg. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții și Legea 10/18.01.1995 privind calitatea în construcții care reglementează cadrul legal al executării lucrărilor de construcții, creându-se instituția dirigintei de șantier autorizat ca reprezentant al beneficiarului; O.M.D.R.T 1496/ 13.05.2011 pentru aprobarea Procedurii de autorizare a dirigintilor de șantier și către prevederile art.75 din O.M.D.R.L 839/ 12.10.2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 50/1991.

Societatea contestatoarea susține că "atâta timp cât un diriginte de șantier autorizat în acest scop de instituțiile de stat competente, a avizat favorabil lucrările de construcții montaj înscrise în documentele anexate facturii emise de S.C. F SRL, aviz prin care acest reprezentant al autorității de stat a certificat lucrările înscrise privind realitatea acestora și deplină concordanță cu autorizația emisă, cu documentația tehnică și proiectul tehnic pentru execuția lucrărilor pe baza cărui a fost emisă, precum și în conformitate cu reglementările tehnice în vigoare, organele de inspecție fiscală, nu au competența legală de a ignora acest aviz și de a nu recunoaște realitatea efectuării lucrărilor respective."

Societatea contestatoarea își argumentează punctul de vedere pe consemnarile din Procesul Verbal, menționând că: "*la data controlului, proiectul investitional era finalizat și recepționat de către reprezentanții autorităților de stat competente.*" Susține că la emiterea deciziei de impunere organele de inspecție fiscală au ignorat Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor", între "executant - SC F" și "investitor - SC X".

Cu privire la controlul încrucișat realizat de organele de inspecție fiscală la antreprenorul SC F, societatea contestatoarea susține că din procesul verbal încheiat s-a constatat și consemnat existența documentelor justificative prin care se face dovada corelației între documentele și operațiunile impozabile ale SC F identificate în evidența contabilă aferentă perioadei mai-iulie 2011 pe de o parte și cele deținute de SC X pe de alta parte.

Societatea contestatoarea susține că din documentele justificative anexate de antreprenorul SC X la factura, corelate cu documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală pe timpul controlului încrucișat rezultă că se poate de clar atăta realitatea lucrărilor de construcții -montaj facturate cât și faptul că SC X ca beneficiar al contractului încheiat cu antreprenorul a acționat cu bună credință acceptând situațiile de lucrări prezentate.

Referitor la controlul încrucișat la societatea subcontractoară SC L SRL, realizat de organele de inspecție fiscală în vederea verificării operațiunilor din care SC F a dedus TVA, societatea contestatoarea susține că aceasta nu are relevanță în cauză; relațiile stabilite de antreprenorul SC F cu alte societăți comerciale în vederea furnizării bunurilor și prestării serviciilor contractate cu SC X nu au nicio incidență asupra proiectului investitional derulat, deoarece SC X a încheiat contractul de antrepriză cu SC F; invocă în susținere prevederile art.1270 și 1280 din Legea nr.287/2009, republicată, privind Codul civil.

Societatea contestatoarea susține realitatea lucrărilor de construcții-montaj efectuate la obiectivul investitional, având în vedere consemnarile din raportul de inspecție fiscală cu privire la controlul încrucișat desfășurat la SC L, anexele la factura prezentate de SC F și "Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor".

Societatea susține că, organele de inspecție fiscală au extins controlului și la SC C, societate care a prestat servicii către SC L și a emis factura, cu

explicatia "lucrari constructii conform contract, deviz oferta si situatii de lucrari -santier SC X" ignorand inca o data prevederile art.1270 alin.(1) si art.1280 din Legea nr.287/2009, republicata, privind Codul civil. Faptul ca organele de inspectie fiscala nu au fost in masura sa contacteze reprezentantul legal al SC E sau un alt reprezentant al acestei societati, nu poate avea nicio legatura cauzala, implicit fiscala, in relatiile contractuale stabilite intre societatea contestatoare si antreprenorul S.C. F.

Societatea prezinta cadrul derularii relatiilor contractuale cu SC F care a generat efectuarea lucrarilor de constructii -montaj facturate cu factura si anume:

- contractul de antrepriza a fost incheiat intre parti in data de 08.04.2010;
- obiectul contractului s-a derulat in perioada 08.04.2010- 10.01.2012, data la care lucrarile efectuate au fost receptionate de catre autoritatile de stat competente care au emis in acest scop Procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor;
- factura emisa de catre antreprenorul S.C. F, pentru lucrarile efectuate pana la acea data;
- subcontractorii S.C.L si S.C. E au emis facturi pentru lucrarile subcontractate, tot in luna mai 2011;
- pana la data efectuarii receptiei finale a obiectivului investitional, toate aceste societati comerciale implicate au fost active, respectiv nu au avut activitatea suspendata la Registrul comertului de pe langa Tribunalul si nici nu au fost declarate inactive prin vreun ordin al Ministrului Finantelor Publice.

Faptul ca la o data ulterioara efectuarii operatiunilor economice, organele de inspectie fiscala nu au putut contacta reprezentantul legal al SC E nu are nicio incidenta asupra cauzei, neincadrandu-se in nicio prevedere a Codului fiscal sau a Codului de procedura fiscala. Considera ca nu are nicio aplicabilitate invocarea ca temei de drept a art.6 din Codul de procedura Fiscala si art.11 din Codul Fiscal.

Facand referire la respingerea sumei la rambursare, societatea considera ca organele de inspectie fiscala nu au respectat "principiul bunei-credinte" statuat prin prevederile art.12 din Codul de Procedura Fiscala si nu au tinut cont de prevederile art.145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, de jurisprudenta Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F si nici de jurisprudenta Curtii Europene de Justitie referitor la aplicarea celei de a sasea Directive a Consiliului European din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata.

Societatea contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au ignorat cu buna stiinta intelesul real al prevederilor art 145 alin (2) litera a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal" si a dispus in sarcina operatorului economic doar indeplinirea conditiilor prevazute la art.146; sustine ca desi a pus la dispozitia organelor fiscale toate documentele reglementate de legiuitor ,organele fiscale in mod abuziv solicita alte documente, adaugand la lege in mod nepermis alte conditii decat cele reglementate deja.

Totodata, SC X, pentru a demonstra realitatea lucrarilor efectuate de antreprenorul SC F, precizeaza ca lucrarile au fost acceptate la plata pe baza documentelor prezentate si in urma verificarilor efectuate in teren de catre gestionarul fondurilor nerambursabile, respectiv AGENTIA DE PLATI PENTRU DEZVOLTARE RURALA SI PESCUIT" in baza Contractul de finantare. Sustine ca realitatea lucrarilor de constructii-montaj inscrise in factura a fost confirmata prin aprobarea integrala la plata a facturii de catre AGENTIA DE PLATI PENTRU DEZVOLTARE RURALA SI PESCUIT.

Fata de cele prezentate societatea contestatoare solicita admiterea la deducere a TVA inscrisa in factura emisa de SCF.

2.Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.07.2011-31.07.2011, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

TVA este aferenta achizitiei unui vehicul nou, marca Mercedes Benz ML,inscrisa in factura emisa de SC T.

Societatea sustine ca autovehiculul in cauza a fost achizitionat iar TVA inscrisa in factura a fost inregistrata in evidentele contabile in luna iulie 2011 si declarata in decontul de TVA aferent lunii iulie 2011, astfel ca in doua zile calendaristice din perioada fiscala luna, nu a avut cum sa faca dovada utilizarii autoturismului in folosul operatiunilor taxabile ale societatii;autoturismul a fost inmatriculat in data de 28.09.2011;Organele de inspectie fiscala nu au verificat modul de utilizare a autoturismului in lunile urmatoare, astfel incat sa determine corect starea de fapt fiscala.

Societatea contestatoare sustine ca autoturismul a fost achizitionat in folosul operatiunilor taxabile ale societatii insa in cele doua zile ramase din perioada fiscala luna iulie nu a putut dovedi acest aspect.

In ceea ce priveste aspectul "de intentie" al investitiei facute, societatea contestatoare face referire la respectarea "acquis-ului comunitar, inclusiv deciziile Curtii Europene de Justitie ", din care se retine "decizia Curtii Europene de Justitie in cazul C-II0/1994 (INZO), conform careia autoritatile fiscale trebuie sa tina cont de optiunea persoanei impozabile de a desfasura activitati care vor face subiectul taxei pe valoarea adaugata".

Cu referire la momentul deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor, face trimitere la aceleasi decizii ale Curtii Europene de Justitie si mentioneaza ca: "Dreptul de deducere trebuie exercitat imediat pentru totalitatea taxelor aferente achizitiilor de bunuri si/sau servicii."

Societatea contestatoare invoca in sustinere si decizia Curtii Europene de Justitie in cazul "C-37/95 (Belgian State and Ghent Coal Terminal NY)" din care citeaza : "art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat in sensul in care trebuie sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca taxa pe valoarea adaugata platita pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie si pe care le-a utilizat in cadrul operatiunilor taxabile".

De asemenea, face referire la decizia luata de Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor intr-o speta similara, in care se specifica " organele fiscale, prin actiunile intreprinse, trebuie sa permita persoanei impozabile ce actioneaza ca atare, sa deduca taxa pe valoarea adaugata platita pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate si pe care le-a folosit in cadrul operatiunilor taxabile".

In concluzie societatea sustine ca dreptul de deducere al TVA este justificat urmare a faptului ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile si face afirmatia legata de lipsa motivului de fapt real al impunerii sumei respectiv de nelegalitatea Deciziei de impunere".

Societatea contestatoare isi sustine punctul de vedere invocand prevederile art.134 alin.(3), coroborate cu prevederile art. 134¹ alin.(1) si 134² alin.(1) - (6) din Lg. 571/ 2003 privind Codul fiscal, considerand ca legiuitorul a reglementat data livrarii pentru livrarile de bunuri corporale ca fiind data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar iar in speta exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, aferenta achizitiei autoturismului Mercedes Benz ML, a intervenit la data de

29.07.2011, data la care s-a efectuat transferul dreptului de a dispune ca si un proprietar de acest autoturism .

De asemenea societatea contestatoare invoca in sustinere prevederile art.145 alin.(1) si art. 147¹ alin.(4) din Codul fiscal; face trimitere la incalcarea principiului "bunei- credinte" din art.12 din Codul de Procedura Fiscala, mentionand, in acelasi timp, prevederile art.7 alin.(3) si ale art. 13 din Codul de procedura fiscala.

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala, pentru a argumenta neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei autoturismului au invocat exceptiile prevazute de art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.45¹ alin.(1) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completiirile ulterioare.

Sustine ca autoturismul in cauza a fost repartizat d-lui D in calitatea sa de agent de vanzari si anexeaza in sustinere copia actului additional la contract de munca, fisa post, decizie interna.

Societatea contestatoare contesta aplicabilitatea temeiului de drept invocat de organele de inspectie fiscala pe considerentul ca autoturismul Mercedes Benz ML a fost achizitionat si repartizat pentru a fi utilizat exact potrivit exceptiilor prevazute de art.145¹ alin.(3) litera b) coroborate cu pct.45¹ din Normele Metodologice de aplicare .

In concluzie, petenta solicita luarea in considerare in solutionarea contestatiei a documentelor depuse la dosarul contestatiei si solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziei de Impunere si rambursarea TVA.

II. Prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de inspectie fiscala, urmare a verificarii pariale a perioadei 01.05.2011-31.07.2011, cu privire la TVA solicitata la rambursare conform deconturilor din lunile mai, iunie si iulie 2011, au stabilit suplimentar TVA si accesorii aferente TVA de plata.

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, cu privire la TVA contestata de SCX, rezulta urmatoarele:

1. In ceea ce priveste TVA , organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna mai 2011, SC F a emis catre SC X factura in valoare de 0 lei prin care storneaza facturile de avans, inscriindu-se "in negru" la poz.7 "lucrari constructii plata 1 ARHITECTURA conform contract" in valoare de... cu TVA de... lei;

Serviciile facturate cuprinzand „lucrari de constructii” conform Contractul de antrepriza incheiat intre SC X in calitate de beneficiar si SC F in calitate de antreprenor.

In timpul controlului societatea contestatoare a prezentat organelor de inspectie fiscala Contractul de antrepriza, Actele aditionale la Contractul de antrepriza, centralizatorul situatiilor de plata nr.1 (mai 2011) compus din recapitulatie, si lista cu cantitatile de lucrari pe categorii de lucrari , intocmite de SCF a carei valoare este de.. lei si TVA in valoare de... lei.

In vederea stabilirii realitatii si legalitatii documentelor inregistrate in contabilitate, organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la SC F, intocmind procesul verbal in care au specificat:

Conform balantei de verificare din luna iulie 2011, operatiunile economice, inscrise in facturile mentionate mai sus, au fost inregistrate in evidenta contabila ale SC X SRL astfel :

-prestarile de servicii reprezentand "lucrari constructii plata 1 ARHITECTURA" sunt evidentiata in ct.704"Venituri din lucrari executate, servicii prestate",

- bunurile (incinerator, grup electrogen, autoutilitara Scania si semiremorca) livrate sunt evidentiata in ct.707"Venituri din vanzarea marfurilor",
- garantia se regaseste in ct.704,
- avansurile se regasesc in ct.419.03"Romad-avans" (din care: avansuri stornate.. lei si avansuri incasate.. lei);...

Din analiza realizata de organele de inspectie fiscala a rezultat ca in evidentele societatii, pe perioada mai – iulie 2011, sunt inregistrate pe costuri consumului de materiale si alte cheltuieli cum ar fi : manopera, salarii, amortizare; acestea pot fi identificate pe fiecare obiect de calculatie (serviciu / lucrare) inca din momentul efectuarii lor si, ca atare, se pot identifica costurile angajate de SC F SRL catre SC X SRL, separat de celelalte servicii in curs de executie.

Urmare a controlului incrucisat realizat la SC F in calitate de antreprenor, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta societatea a subcontractat o parte din lucrarile de constructie contractate cu SC X, catre SCL in baza contractului de prestari servicii.

SC F a inregistrat in evidentele contabile lucrari de constructii cu TVA, conform facturii emisa de SC L in baza contractului.

Cu privire la aceasta operatiune societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente:

- factura in valoare de 0 lei, insotita de anexa, emisa de SC L in baza contractului, prin care se regularizeaza factura de avans inscriindu-se "in negru" prestarile de servicii;

- contractul de prestari servicii, insotit de centralizator si de situatia partiala de lucrari conform careia acestea reprezinta:"construire pereti de zidarie, demolare pereti de compartimentare si transport moloz, tencuieli interioare si exterioare".

- serviciile achizitionate au fost inregistrate in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti;

In vederea verificarii operatiunilor din care SCF a dedus TVA , in corelatie cu operatiunile altor persoane, conform art. 94, alin (3) lit d) din OG 92/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a efectuat control incrucisat la SCL, in urma caruia s-a incheiat Procesul Verbal in care se consemneaza urmatoarele aspecte:

"Pentru perioada ianuarie-mai 2011, conform documentelor financiar-contabile puse la dispozitie, s-a constatat ca SC L a emis catre SC F , factura in valoare totala de 0 lei prin care se storneaza avansul, inscriindu-se "in negru" la poz.2 "prestari servicii" Factura a fost emisa in baza contractului de prestari servicii, incheiat intre SC F (in calitate de beneficiar) si SCL (in calitate de prestator) avand ca obiect „lucrari de constructii”, in care, la art. III- Durata executiei se mentioneaza „ Prezentul contract incepe la data de 22.12.2010 si se incheie la data de 30.09.2011”.

Pentru prestarile de servicii facturate "SCL a prezentat situatia de lucrari conform careia acestea reprezinta: „tencuieli interioare si exterioare 10.398 mp, driscuieli hale 13.597 mp, reparare pardoseli 17.203 mp” .

Prin Nota explicativa, in temeiul art.49, alin.(1) lit.a), coroborat cu art.94 alin.(3) lit.c) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii administratorului societatii cu privire la contractele comerciale incheiate cu prestatorii de servicii in baza carora au fost emise facturile din perioada ianuarie- mai 2011 si care sunt beneficiarii finali ai acestor lucrari.

Reprezentantul legal al SCL, prin raspunsul formulat la aceasta intrebare mentioneaza ca a fost incheiat Contractul comercial, cu SC E, iar beneficiarul final al lucrarilor este SC X.

Aferent prestarilor de servicii refacturate, SC L a prezentat factura de achizitie emisa de SC E, cu explicatia „lucrari constructii conform contract si conform devize”, contractul de prestari servicii, devizul oferta si situatiile de lucrari-santier SC X.”

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala s-au deplasat la sediul SC E in vederea verificarii operatiunilor facturate catre SC L si au incheiat urmatoarele acte de control:

-Procesul verbal din care rezulta ca : “ echipa de inspectie fiscala s-a deplasat atat la domiciliul fiscal al contribuabilului, la adresa cat si la sediul social. La adresele mentionate anterior, nu a fost identificata nici societatea comerciala E, si nici un reprezentant legal al acesteia.”, motiv pentru care echipa de inspectie fiscala a intreprins demersuri in vederea stabilirii starii de fapt fiscale a societatii.

Raportul de inspectie fiscala in care se consemneaza ca: “in conformitate cu dispozitiile legale reglementate de prevederile art 50, art 56 din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, atat la sediul social al societatii, cat si la domiciliul fiscal al acesteia, respectiv la adresa administratorului, s-au transmis invitatiile inregistrate la DGFP – Activitatea de Inspectie Fiscala; administratorul societatii nu a dat curs niciu uneia dintre invitatiile mentionate anterior, corespondenta fiind returnata cu mentiunile: “Firma mutata”, „Firma desfiintata”, „Dest. mutat”.

-Raportul de inspectie fiscala prin care s-a efectuat reverificarea partiala avand ca obiectiv: “verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil pentru impozite si taxe datorate bugetului de stat, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora , privind:

-taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2011

-impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2011

In raportul de mai sus s-a retinut ca :”In conditiile in care societatea se sustrage verificarilor financiar contabile, valorificarea constatarilor a avut in vedere datele si informatiile relevante din punct de vedere fiscal detinute pana la data incheierii prezentului act de control....” , mentionandu-se ca : “din investigatiile efectuate de catre echipa de inspectie fiscale, SC E nu functioneaza la sediul social declarat, existand susceptibilitatea ca tranzactiile declarate de SC E sa nu fie reale.

In raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca urmare a aspectelor constatate si sesizate la SC E, in temeiul art.9 din Legea nr.241/2005, pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.F.P. a sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul cu adresele inregistrate la D.G.F.P. - AIF.

In Procesul verbal, organele de inspectie fiscala au consemnat faptul ca pentru SC E nu s-au putut verifica documentele constitutive, evidenta financiar contabila, precum si orice alte documente si inscrisuri care sa vina in sprijinul edificarii starii de fapt fiscale, si, ca urmare, nu s-au clarificat operatiunile inscrise in factura emisa de SC E catre SC L, care a refacturat mai departe catre clientul SC F lucrari de constructii, ce fac referire la santier...”

S-a retinut astfel ca, SC F a decontat societatii XSRL, suma aferenta serviciilor pentru care nu s-a putut confirma efectuarea lor, respectiv clarificarea operatiunilor inscrise in factura emisa de SC E catre SC L SRL, care a refacturat mai departe catre clientul SC F lucrari de constructii, ce fac referire la santier.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca SC F a majorat nejustificat contravaloarea serviciilor facturate catre beneficiarul SC X cu valoarea, refacturata de subcontractorul SCL, care la randul sau achizitionase serviciile de la furnizorul SC E, motiv pentru care au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.11

coroborat cu prevederile art.134, art.134 ^1, art.134^2, art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art.6, art.7, art.23 si art.65 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. In ceea ce priveste TVA aferenta achizitiei unui autovehicul marca Mercedes Benz ML in baza facturii emisa de SC T, din raportul de inspectie fiscala, rezulta ca organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii reprezentantului legal al societatii in legatura cu achizitia vehiculului avand in vedere prevederile pct.10 din O.U.G nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar-fiscale.

Referitor la exceptiile prevazute de art.145^1 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.45^1 alin.(1) din HG nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pentru justificarea utilizarii vehiculelor de catre personal, societatea a prezentat situatia mijloacelor de transport aflate in patrimoniu la luna iulie 2011, potrivit careia autoturismul Mercedes Benz ML este utilizat de D in calitate de agent de vanzari.

Conform contractului individual de munca nr.1/19.03.2008, inregistrat sub nr.33918/07.04.2008, dl Dudu Gheorghe are calitatea de angajat al SC Romad SRL incepand cu data de 19.03.2008 detinand functia de "administrator" (COR 512101); ulterior, incepand cu data de 01.07.2011, in baza Actului Aditional nr.4/30.06.2011, functia se modifica in "agent de vanzari"(COR 341904).

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala precizeaza ca, in balanta din luna iulie 2011(data achizitionarii autoturismului Mercedes Benz ML) SC X nu a inregistrat venituri din activitatea principala, respectiv "*cresterea pasarilor*", iar situatia intocmita pentru justificarea combustibilului, cu defalcarea pe mijloacele de transport folosite, nu contine date care sa confirme utilizarea autoturismului Mercedes Benz.

Din evidenta contabila si documentele privind achizitia autoturismului, societatea nu poate face dovada utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile,conform prevederilor art.,145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care in temeiul prevederilor art.149 alin.(1) lit.a), alin.(2) lit.a), alin.(3) lit.a), alin.(4) lit.a) pct.1, alin.(5) lit.a) si alin.(6) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA aferenta achizitiei autoturismului pe o perioada de 5 ani.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.05.2011 - 31.07.2011

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii deconturilor de TVA din lunile mai, iunie si iulie 2011, cu optiune de rambursare a sumei negative a TVA, inregistrate la A.F.P.

A.In ceea ce priveste capatul de cerere privind incalcarea regulilor de procedura referitoare la Decizia de impunere, mentionam:

1. In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca actul administrativ fiscal contestat a fost intocmit cu incalcarea dispozitiilor art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, respectiv organul fiscal nu a prezentat motivele de fapt si de drept in temeiul carora a stabilit debitele evidentiate in Decizia de impunere.

In drept, art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

"(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."*

De asemenea, la art.41 din același act normativ este stipulat:

"Noțiunea de act administrativ fiscal

În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale."

In ceea ce priveste formularul "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala" modalitatea de completare a acesteia este reglementata de Ordinul nr.972/2006 privind aprobarea formularului Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care la Anexa 2 precizeaza:

"a) "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspectie fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.

b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspectie fiscală", întocmit la finalizarea acesteia.[...]

Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în situația de față actul administrativ fiscal este Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie fiscală, în baza Raportului de inspectie fiscală.

Din actul administrativ fiscal contestat, se constată că la pct.2.1.2. "Motivul de fapt" aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în luna mai 2011 și luna iulie 2012, organele de inspectie fiscală au înscris în detaliu motivele și acțiunile care au condus la stabilirea de sume suplimentare, precum și care au fost documentele care au fost prezentate de societate în timpul controlului, în baza cărora și-au format convingerea că societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii respectiv bunuri.

Detalierea din punct de vedere valoric a acestor sume, motivul de fapt și prevederile legale în baza cărora s-a respins la deductibilitate TVA și s-au calculat accesoriile sunt înscrise în Raportului de inspectie fiscală.

În consecință, actul administrativ fiscal contestat, în speta Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală a fost întocmită cu respectarea prevederilor legale aplicabile în materie, motiv pentru care susținerea societății referitoare la încălcarea art.43 din Codul de procedură fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Deoarece excepția de procedură ridicată de societate privind aspecte ale inspectiei fiscale concretizate în Raportul de inspectie fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, a fost respinsă ca neîntemeiată, D.G.F.P.-Biroul de Soluționare a Contestatiilor se va investi cu soluționarea contestației formulată de SC X.

B.În ceea ce privește TVA și accesoriile, contestate de societate, din Decizia rezultă:

-Pe perioada 01.05.2011-31.05.2011, urmare a controlului ulterior, s-a respins la deducere TVA aferentă achiziției de servicii s-au stabilit suplimentar de plată TVA și accesoriile aferente TVA de plată.

-Pe perioada 01.07.2011-31.07.2011, urmare a soluționării cererii de rambursare a TVA înscrisă în decontul de TVA din luna iulie 2007, organele de inspectie fiscală au respins la deducere TVA aferentă achiziției unui autoturism.

1. Cu privire la TVA, contestată de societate, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. -Biroul Soluționare Contestatii se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de SCX împotriva acestui capăt de cerere, în

conditiile in care organele de inspectie fiscala au sesizat organele de urmarire penala din cadrul Parchetului de pe Langa Tribunalul cu privire la aspectele constatate in Procesul verbal si Raportul de inspectie fiscala, in vederea cercetarii si analizarii daca aspectele constatate intrunesc elementele constitutive ale unei infractiuni in conditiile prevazute de art.9 din Legea nr.241/2005 privind prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

In fapt, urmare a verificarii pariale a SC X, s-a constatat ca in luna mai 2011 societatea a inregistrat in evidentele contabile factura emisa de SC F, prin care se storneaza facturile de avans, inscriind in negru la pozitia 7"lucrari constructii plata 1 Arhitectura conform contract, in valoare de...

Serviciile facturate cuprind "lucrari de constructii" conform Contractului de antrepriza incheiat intre SC F in calitate de antreprenor si SCX in calitate de beneficiar.

Din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca in timpul controlului, societatea contestatoare a prezentat organelor de inspectie fiscala Contractul de antrepriza, Actele aditionale la Contractul de antrepriza, centralizatorul situatiilor de plata compus din recapitulatie, si lista cu cantitatile de lucrari pe categorii de lucrari , intocmite de SC F.

In vederea stabilirii realitatii si legalitatii documentelor inregistrate in contabilitate, organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la SC X, intocmind procesul verbal din care rezulta ca serviciile si materialele facturate de aceasta societate catre SC X sunt inregistrate in evidenta contabila ale SC F SRL.

S-a constatat totodata ca, SC F a subcontractat o parte din lucrarile de constructie contractate cu SC X, catre SC L in baza contractului de prestari servicii .

SC F a inregistrat in evidentele contabile lucrari de constructii, conform facturii emisa de SC L in baza controlului, care a fost refacturata SC X.

Cu privire la aceasta operatiune societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente:

-factura in valoare de 0 lei, insotita de anexa, emisa de SCL in baza contractului, prin care se regularizeaza factura de avans, inscriindu-se "in negru" prestarile de servicii;

-contractul de prestari servicii, insotit de centralizator si de situatia partiala de lucrari conform careia acestea reprezinta:"construire pereti de zidarie, demolare pereti de compartimentare si transport moloz, tencuieli interioare si exterioare".

-serviciile achizitionate au fost inregistrate in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti;

In vederea verificarii operatiunilor din care SC F a dedus TVA , in corelatie cu operatiunile altor persoane, conform art. 94, alin (3) lit d) din OG 92/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a efectuat control incrucisat la SC L, in urma caruia s-a incheiat Procesul Verbal din care rezulta ca:

"Pentru perioada ianuarie-mai 2011, conform documentelor financiar-contabile puse la dispozitie, s-a constatat ca SC L a emis catre SC F , factura in valoare totala de 0 lei prin care se storneaza avansul, inscriindu-se "in negru" la poz.2 "prestari servicii" Factura a fost emisa in baza contractului de prestari servicii, incheiat intre SC F (in calitate de beneficiar) si SC L(in calitate de prestator) avand ca obiect „lucrari de constructii (santier) ”, in care, la art. III- Durata executiei se mentioneaza „ Prezentul contract incepe la data de 22.12.2010 si se incheie la data de 30.09.2011”.

Pentru prestarile de servicii facturate "SCL a prezentat situatia de lucrari conform careia acestea reprezinta: „tencuieli interioare si exterioare, driscuieli hale, reparare pardoseli" ; dupa adaugarea cheltuielilor directe, indirecte si a profitului, totalul general al devizului este de.. lei, fara TVA."

Prin Nota explicativa, in temeiul art.49, alin.(1) lit.a), coroborat cu art.94 alin.(3) lit.c) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii administratorului societatii cu privire la contractele comerciale incheiate cu prestatorii de servicii in baza carora au fost emise facturile din perioada ianuarie- mai 2011 si care sunt beneficiarii finali ai acestor lucrari.

Reprezentantul legal al SC L, prin raspunsul formulat la aceasta intrebare mentioneaza ca a fost incheiat Contractul comercial, cu SC E iar beneficiarul final al lucrarilor este SC X.

Aferent prestarilor de servicii refacturate, SC L a prezentat factura de achizitie emisa de SC E, cu explicatia „lucrari constructii conform contract si conform devize”, contractul de prestari servicii, devizul oferta si situatiile de lucrari-santier SC X.”

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala s-au deplasat la sediul SC E in vederea verificarii operatiunilor facturate catre SCL si au incheiat urmatoarele acte de control:

-Procesul verbal din care rezulta ca : “ echipa de inspectie fiscala s-a deplasat atat la domiciliul fiscal al contribuabilului, la adresa, cat si la sediul social,. La adresele mentionate anterior, nu a fost identificata nici societatea comerciala E, si nici un reprezentant legal al acesteia.”, motiv pentru care echipa de inspectie fiscala a intreprins demersuri in vederea stabilirii starii de fapt fiscale a societatii.

Raportul de inspectie fiscala in care se consemneaza ca: “in conformitate cu dispozitiile legale reglementate de prevederile art 50, art 56 din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, atat la sediul social al societatii, cat si la domiciliul fiscal al acesteia, respectiv la adresa administratorului, s-au transmis invitatiile inregistrate la DGFP – Activitatea de Inspectie Fiscala; administratorul societatii nu a dat curs nici uneia dintre invitatiile mentionate anterior, corespondenta fiind returnata cu mentiunile: “Firma mutata”, „Firma desfiintata”, „Dest mutat”.

-Raportul de inspectie fiscala prin care s-a efectuat reverificarea partiala avand ca obiectiv: “verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil pentru impozite si taxe datorate bugetului de stat, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora , privind:

-taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2011

-impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2011

In raportul de mai sus s-a retinut ca :”In conditiile in care societatea se sustrage verificarilor financiar contabile, valorificarea constatarilor a avut in vedere datele si informatiile relevante din punct de vedere fiscal detinute pana la data incheierii prezentului act de control....” , mentionandu-se ca : “din investigatiile efectuate de catre echipa de inspectie fiscale, SCE nu functioneaza la sediul social declarat, existand susceptibilitatea ca tranzactiile declarate de SC E sa nu fie reale.

In Procesul verbal nr.919/12.07/2012, organele de inspectie fiscala au consemnat faptul ca pentru SC E nu s-au putut verifica documentele constitutive, evidenta financiar contabila, precum si orice alte documente si inscrisuri care sa vina in sprijinul edificarii starii de fapt fiscale, si, ca urmare, nu s-au clarificat operatiunile inscrise in factura emisa de SC E catre SC L, care a refacturat mai departe catre clientul SC F lucrari de constructii, ce fac referire la santier.”

S-a retinut astfel ca, SC F a decontat societatii X, suma aferenta serviciilor pentru care nu s-a putut confirma efectuarea lor, respectiv clarificarea operatiunilor inscrise in

factura emisa de SC E catre SC L, care a refacturat mai departe catre clientul SC F lucrari de constructii, ce fac referire la santier.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca SC F a majorat nejustificat contravaloarea serviciilor facturate catre beneficiarul SC X, refacturata de subcontractorul SC L, care la randul sau a achizitionat serviciile de la furnizorul SC E astfel ca, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.134, art.134 ^1, art.134^2, art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca urmare a aspectelor constatate si sesizate la SC E, in temeiul art.9 din Legea nr.241/2005, pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.F.P. a sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul cu adresele inregistrate la D.G.F.P. - AIF.

In adresa, transmis Parchetului de pe langa Tribunalul, D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala, specifica faptul ca "SC E este furnizorul SC L, care mai departe factureaza catre SC F si care in final factureaza catre SC X, aceasta din urma solicitand sistematic rambursari de TVA.

Asa cum a fost prezentat in Procesul verbal, Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, societatea comerciala E face parte dintr-o schema de operatiuni in care se identifica pe orizontala urmatoarele trasee a taxei pe valoarea adaugata:

-semestrul I 2011; SC R factureaza catre SC C care factureaza mai departe catre SC E,, care mai departe factureaza catre SC L, care mai departe factureaza catre SC F si care factureaza mai departe catre SCX

-semestrul II 2011; SC V, factureaza catre SC E, care factureaza mai departe catre SCA, care factureaza mai departe catre SC D.

Fata de cele prezentate, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au solicitat Parchetului de pe Langa Tribunalul sa analizeze daca operatiunile realizate de societatile enumerate mai sus, intrunesc elementele constitutive ale unei infractiuni in conditiile prevazute la cap.2, art.9 din Legea nr.241/2005 privind prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu adresa, D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala a transmis Parchetului de pe Langa Tribunalul, un exemplar a Raportului de inspectie fiscala, incheiat la SC X prin care s-a diminuat TVA deductibila aferenta achizitiei de servicii facturate de relatia SC E, SC L, SC F si SC X, pe considerentul ca furnizorul initial, SC E, se sustrage verificarilor financiar-contabile, nu functioneaza la sediul social declarat, existand susceptibilitatea ca tranzactiile derulate sa nu fie reale.

Parchetul de pe Langa Tribunalul prin adresa inregistrata la D.G.F.P., specifica faptul ca adresa impreuna cu anexele acesteia, au fost transmise Inspectoratului de Politie a Judetului-Serviciul de Investigare a Fraudelor, pentru a fi atasate la dosarul penal si a fi avute in vedere la solutionarea acestuia.

Prin urmare, in speta, sunt aplicate prevederile art.214 alin.(1) lit. a) si b) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

"(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar

avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă:

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări."

Potrivit acestor prevederi legale organul de solutionare a contestatiei poate suspenda prin decizie motivata solutionarea cauzei atunci cand organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare are o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa.

Astfel, intre stabilirea obligatiilor bugetare respectiv a TVA, consemnate prin Decizia de impunere pe perioada 01.05.2012 -31.05.2012, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, contestate de SC X si stabilirea caracterului infractional al faptei savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea depusa judecatii, organul de inspectie fiscala inaintand actul de control organelor de urmarire si cercetare penala impreuna cu sesizarea penala, chiar cu privire la achiziitiile de servicii pe relatia SC E-SC L-SC F si SC X, pentru motivele prezentate mai sus, respectiv ca furnizorul initial SC E se sustrage verificarilor financiar-contabile, nu functioneaza la sediul social declarat, existand susceptibilitatea ca tranzactiile derulate sa nu fie reale.

Astfel, hotaratoare in emiterea unei decizii de solutionare a contestatiei sunt cercetarile organelor de urmarire penala efectuate in cauza, in conditiile in care asa cum am aratat si mai sus, in speta exista suspiciuni de evaziune fiscala; ori a nu lua in considerare aceste cercetari ar putea duce la o contrarietate intre hotararea penala si cea civila, cu toate consecintele care ar decurge din aceasta situatie.

Prioritate de solutionare in speta o au organele penale care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptei potrivit principiului de drept "penalul tine in loc civilul" respectiv art.22 din Codul de procedura penala, republicat, care in legatura cu autoritatea hotararii penale in civil si efectele hotararii civile in penal, precizeaza urmatoarele:

"Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.

Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia."

Se retine ca, actiunea penala are intaietate fata de actiunea civila deoarece, pe de o parte, cauza materiala unica a celor doua actiuni este savarsirea infractiunii sau existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni iar, pe de alta parte solutionarea actiunii civile este conditionata de solutionarea actiunii penale in privinta existentei faptei.

Precizam, de asemenea, ca si Curtea Constitutionala prin Deciziile emise referitoare la exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art.183 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, devenit art.214 alin.(1) lit.a) dupa renumerotare, a respins aceasta exceptie, precizand ca:Decizia 449/26.10.2004- "*întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de procedură penală*", scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau a

inexistenței infracțiunii cu privire la care instanța are unele "indicii" (Decizia Curții Constituționale nr. 72 din 28 mai 1996). Cu același prilej, Curtea a reținut că "nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. 1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat, în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia. Pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ."

In Decizia nr.1173/06.11.2008 se precizeaza:" *In ceea ce priveste posibilitatea organului de solutionare a contestatiei de a suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indicilor savarsirii unei infracțiuni, Curtea constata ca aceasta nu infrange dispozitiile constitutionale care consacra prezumtia de nevinovatie. Adoptarea masurii suspendarii este conditionata de inraurirea hotaratoare pe care o are constatarea de catre organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa. Or, intr-o atare situatie suspendarea procedurii administrative nu numai ca se impune dar constituie tocmai expresia aplicarii prezumtiei de nevinovatie a persoanei contestatoare, care isi poate valorifica toate drepturile garantate constitutional, in cadrul unui proces in fata instantelor de judecata."*

Avand in vedere cele precizate mai sus, precum si faptul ca prioritate de solutionare o au organele de urmarire penala care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligatiilor datorate si constatate in virtutea faptei infractionale, potrivit principiului de drept "penalul tine in loc civilul " consacrat prin art.19 alin(2) din Codul de procedura penala, pana la pronuntarea unei solutii devinutive pe latura penala , D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, fapt pentru care va suspenda solutionarea cauzei civile pentru suma reprezentand TVA de plata, precum si accesoriile calculate asupra TVA stabilita suplimentar de plata.

In functie de solutia pronuntata pe latura penala, procedura administrativa va fi reluata in conformitate cu cele precizate la art.214 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscal, care dispune:

"(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu."

2. In ceea ce priveste TVA aferenta achizitiei unui autovehicul marca Mercedes Benz ML, contestata de societate, D.G.F.P. prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la ajustarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei autovehiculului in cauza.

In fapt, in baza facturii emisa de SCT , societatea a achizitionat autovehiculul marca Mercedes Benz ML , in baza careia a dedus TVA.

Avand in vedere prevederile pct.10 din O.U.G nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar-fiscale, exceptiile

prevazute de art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.45¹ alin.(1) din HG nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii reprezentantului legal al societatii in legatura cu achizitia vehiculului.

In raspunsul formulat, reprezentantul legal al societatii sustine ca autovehicul achizitionat este utilizat de d-l D in calitate de agent de vanzari, prezentand in sustinere urmatoarele documente:

-situatia mijloacelor de transport aflate in patrimoniu la luna iulie 2011, potrivit careia autoturismul Mercedes Benz ML este utilizat de D in calitate de agent de vanzari.

-contractului individual de munca, potrivit caruia dl D are calitatea de angajat al SC X incepand cu data de .. detinand functia de "administrator" ; incepand cu data de 01.07.2011, in baza Actului Adicional, functia se modifica in "agent de vanzari"(COR 341904).

Urmare a verificarii , organele de inspectie fiscala au constatat ca in balanta din luna iulie 2011(data achizitionarii autoturismului Mercedes Benz ML) SC X nu a inregistrat venituri din activitatea principala, respectiv "*cresterea pasarilor*", iar situatia intocmita pentru justificarea combustibilului, cu defalcarea pe mijloacele de transport folosite, nu contine date care sa confirme utilizarea autoturismului Mercedes Benz, astfel ca societatea nu a putut face dovada utilizarii autoturismului in folosul operatiunilor sale taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care in temeiul prevederilor art.149 alin.(1) lit.a), alin.(2) lit.a), alin.(3) lit.a), alin.(4) lit.a) pct.1, alin.(5) lit.a) si alin.(6) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA aferenta achizitiei autoturismului pe o perioada de 5 ani.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca autovehiculul in cauza a fost achizitionat in data de 29.07.2011 iar TVA, inscrisa in factura a fost inregistrata in evidentele contabile in luna iulie 2011 si declarata in decontul de TVA aferent lunii iulie 2011, astfel ca in doua zile calendaristice din perioada fiscala luna, nu a avut cum sa faca dovada utilizarii autoturismului in folosul operatiunilor taxabile ale societatii; autoturismul a fost inmatriculat in data de 28.09.2011; Organele de inspectie fiscala nu au verificat modul de utilizare a autoturismului in lunile urmatoare, astfel incat sa determine corect starea de fapt fiscala.

Societatea contestatoare sustine ca autoturismul a fost achizitionat in folosul operatiunilor taxabile ale societatii insa in cele doua zile ramase din perioada fiscala, luna iulie, nu a putut dovedi acest aspect.

Conditiiile si formalitatiile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevazute la art.145 , art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-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.146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Potrivit prevederilor legale in speta , o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei in conditiile in care achizițiile sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile si detine o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin. (5) din Cod fiscal.

Avand in vedere ca in speta s-a realizat achizitia unui autovehicul, sunt aplicabile si prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare,asa cum a fost modificata prin OUG nr.34/11.04.2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar fiscale , prin care legiuitorul a limitat dreptul de deducere a TVA in cazul vehiculelor motorizate si anume:

“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;*

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

*(2) **Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.***

*(5) **În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹.**”*

La pct.45¹ din H.G. Nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, introdus prin H.G. nr.488/2009 pentru

completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , se prevede:

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

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

e) vehiculele destinate **exclusiv** utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie sunt cuprinse și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

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;

[...]

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.

Art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede, incepand cu data de 01.05.2009, eliminarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de vehicule cu greutate sub 3,5 tone destinate exclusiv transportului de persoane, inclusiv pentru combustibilul necesar functionarii vehiculelor aflate in proprietatea sau in folosinta persoanelor impozabile.

Potrivit prevederilor legale enuntate este limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata si pentru achizitia intracomunitare de vehicule si care nu se incadreaza in exceptiile prevazute de lege.

La pct.45¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare sunt definite exceptiile prevazute la art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In cauza in speta, SC X SRL , a achizitionat autovehiculul marca Mercedes Benz ML ,conform facturii emisa de SC T, in baza careia a dedus TVA.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca operatiunea in cauza se incadreaza in exceptiile prevazuta la art.145¹ lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv autoturismul achizitionat fiind utilizat de d-l D in calitate de agent de vanzari.

In timpul controlului, societatea contestatoare a prezentat in sustinere urmatoarele documente:

-situatia mijloacelor de transport aflate in patrimoniu la luna iulie 2011, potrivit careia autoturismele detinute de societate sunt repartizate astfel:

-Toyota Rav 4 -alocata d-nei D-agent vanzari

-Mercedes Benz Atego-alocata d-lui B -sofer

-Mercedes Benz ML -utilizat de D administrator pana la data de 01.07.2011 cand functia se modifica in " agent de vanzari".

-contractului individual de munca, potrivit caruia dl D asociat unic al societatii are calitatea de angajat al SC X detinand functia de "administrator" (COR 512101); incepand cu data de 01.07.2011, in baza Actului Adicional, functia se modifica in "agent de vanzari"(COR 341904).

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca autoturismul a fost achizitionat in data de 29.07.2011 iar TVA a fost inregistrat in decontul de TVA din luna iulie 2011, astfel ca in doua zile calendaristice din perioada fiscala luna, nu a avut cum sa faca dovada utilizarii autoturismului in folosul operatiunilor taxabile ale societatii;

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au verificat modul de utilizare a autoturismului in lunile urmatoare, pentru a determina corect starea de fapt fiscala.

Contestatoarea sustine de asemenea, ca autoturismul a fost achizitionat si repartizat pentru a fi utilizat potrivit exceptiilor prevazute la art.145¹ alin.(3) lit.b) din Codul fiscal coroborate cu pct.45¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Argumentul societatii contestatoare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece la dosarul contestatiei aceasta nu a prezentat documente din care sa rezulte respectarea conditiilor impuse expres de lege la art.145¹ alin.(3) lit.b) din Codul fiscal.

Intr-adevar, in Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala precizeaza ca "in luna iulie 2011 data achizitionarii autoturismului Mercedes Benz, potrivit balantei de verificare, societatea X nu a obtinut venituri din activitatea principala , respectiv "cresterea pasarilor" .

In conformitate cu prevederile art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul fiscal :

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

Mentionam totodata ca , la pct.45¹ din Norme, dat in aplicarea art.145¹ lit.a) din Codul fiscal sunt definite vehiculele care fac obiectul exceptiei de la limitarea dreptului de deducere respectiv:

-vehiculele destinate exclusiv utilizarii de agentii de vanzari reprezinta vehiculele utilizate în cadrul activitatii unei persoane impozabile de catre angajatii acesteia care se ocupa în principal cu prospectarea pietei, desfasurarea activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor.

La dosarul contestatiei, pana la emiterea prezentei decizii, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca, ulterior controlului, autoturismul in cauza a fost utilizat de catre d-l D, in calitate de agent de vanzari exclusiv pentru prospectarea pietei, desfasurarea activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor .

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia” organele de inspectie fiscala, pentru a argumenta neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei autoturismului au invocat exceptiile prevazute de art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.45¹ alin.(1) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modifidirile si completiirile ulterioare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece dupa cum am aratat si mai sus legiuitorul prin aceste articole de lege a limitat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând si scaunul soferului in sensul ca **nu se deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor acestor vehicule** iar autovehiculul marca Mercedes Benz achizitionat de petenta se incadreaza in aceste prevederile legale.

Faptul ca societatea a prezentat in timpul controlului si la dosarul contestatiei Actului Aditional prin care se modifica Contractului individual de munca, a d-lui D asociat unic si administrator al societatii in sensul ca functia detinuta de acesta in cadrul societatii este de “agent de vanzari” incepand cu data de 01.07.2011, precum si ca in fisa postului a d-l D sunt enumerate o serie de sarcini specifice functiei de agent de vanzari, nu inseamna ca autoturismul in cauza se incadreaza in exceptiile prevazute la pct.45¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, dat in aplicarea art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile in care societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca, autoturismul ar fi fost utilizat de agentul de vanzari pentru obtinerea de venituri taxabile in conditiile prevazute expres de lege.

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea TVA sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (par.26 din hotarare).In acest sens, legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii drepturilor de deducere a TVA, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa-si stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 23 din cazul C-110/94(INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rempelman, unde Curtea a stabilit ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI-a (in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica, dand nastere la operatiuni taxabile.

Avand in vedere ca, la data controlului (luna iulie 2012), societatea nu a facut dovada ca autoturismul in cauza a fost utilizat de catre d-l D in calitate de agent de vanzari, pentru obtinerea de venituri taxabile si nu au fost demonstrate conditiile exclusive de aplicare a exceptiilor prevazute de lege, in mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat dreptul de deducere a TVA (nu a respins dreptul de deducere) in

conformitate cu prevederile art.125 ^1 coroborat cu prevederile art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

-art.125^1

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;”

-art.149

“(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125^1 alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.

(5^1) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de

capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.

(6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.”

La pct.54 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare se prevede:

“(5) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.[...]”

Dacă ulterior bunul va fi din nou utilizat pentru operațiuni cu drept de deducere, se va realiza ajustarea pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, în favoarea persoanei impozabile, conform art. 149 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Numărul ajustărilor poate fi nelimitat, acesta depinzând de modificarea destinației bunului respectiv în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere.”

Conform dispozițiilor legale invocate, dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor de bunuri de capital este conditionat de folosirea acestora în scopul unor operațiuni taxabile /scutite cu drept de deducere; în caz contrar legislația fiscală prevede un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului când bunurile se folosesc apoi în scop neeconomic sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv în favoarea contribuabilului când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare prevăzut de art.149 din Codul fiscal implică stabilirea printre altele, a achizițiilor, transformărilor și modernizărilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinației utilizării acestora, a cuantumului taxei supusa ajustării, a perioadei de ajustare, a momentului modificării destinației.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precizate mai sus, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative și anume: achizițiile care fac obiectul limitării dreptului de deducere sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept de deducere și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

In cauza in speta fiind vorba despre TVA aferenta unui autoturism pentru care legiuitorul a limitat dreptul de deducere a TVA, exceptand autovehiculele utilizate de agentii de vanzari, se impune prezentarea de documente din care sa rezulte ca autovehiculul in cauza a fost utilizat exclusiv de agentul de vanzari in scopul realizarii de operatiuni taxabile, in conditiile expres prevazute de lege.

In situatia in care achizitiile nu sunt folosite pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite integral sau partial, in alte scopuri decat activitatile economice, taxa dedusa initial este supusa mecanismului de ajustare stabilit de legislatia fiscala, in cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevazut de art.149 din Codul fiscal.

Totodata legiuitorul, prin art.149 alin.(4) lit.c) alin.(5) alin.5¹, alin.(6) din Codul fiscal precum si pct.54 alin.(5) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, da posibilitatea contribuabilului sa ajusteze taxa pe valoarea adaugata in favoarea sa la momentul schimbarii destinatiei de utilizare a bunurilor de capital.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala au analizat situatia de fapt existenta conform documentelor prezentate de societate pe perioada supusa inspectiei fiscale, aplicand prevederile legale in vigoare la acea data.

Dupa cum am aratat si mai sus societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala cu privire la utilizarea autoturismului achizitionat de catre d-l D in calitate de agent de vanzari, in scopul realizarii de operatiuni taxabile, in conditiile expres prevazute de lege.

Masura luata de organele de inspectie fiscala este legala, intemeiata in baza situatiei de fapt fiscale constatate pe perioada verificata, fiind o masura temporara.

Dupa cum prevede si legea, in conditiile in care societatea face dovada ca autoturismul achizitionat este utilizat de d-l D in calitate de agent de vanzari in vederea prospectarii pietei, desfasurarii activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor si obtine venituri taxabile urmare a desfasurarii acestor operatiuni, societatea contestatoare are dreptul la ajustarea TVA deductibila in favoarea sa, conform prevederilor legale enuntate.

Avand in vedere ca argumentele societatii contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la stabilirea suplimentara a TVA prin ajustarea TVA deductibila inregistrata in evidentele contabile conform achizitiei autovehiculului in cauza, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

1. Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de SC X ,impotriva Deciziei de impunere, inregistrata la D.G.F.P, referitoare la suma totala de ...lei, compusa din:
 - TVA stabilita suplimentar de plata
 - dobanzi aferente TVA de plata

Transmiterea dosarului D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala, urmand ca aceasta sa inainteze contestatia organului de solutionare competent dupa incetarea motivului care a determinat suspendarea.

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, inregistrata la D.G.F.P, cu privire la suma reprezentand TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.