

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Directia Generala a Finantelor Publice
a judetului
Biroul de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. / 2006
privind solutionarea contestatiei formulate de
SC D SRL din A,
contestatie inregistrata la D.G.F.P. sub nr. /

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului a fost sesizata de SC D SRL din ... cu privire la contestatia depusa de aceasta , impotriva masurilor Raportului de Inspectie Fiscala nr / si a Deciziei de Impunere nr / incheiate de Activitatea de Control Fiscal, masuri care prevad TVA stabilita suplimentar in suma de ... RON .

Contestatia a fost inregistrata la ... sub numarul /.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 177 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, este semnata de petent si poarta stampila persoanei juridice, in conformitate cu prevederile art. 176 alin. (1) lit e), din acelasi act legislativ.

Constatandu-se indeplinirea conditiilor de procedura impuse de lege, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, petenta invoca urmatoarele argumente:

Petenta a depus contestație împotriva titlului de creanță , respectiv a Deciziei de impunere nr ... / ... privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin Raportul de inspecție fiscală pentru rambursarea soldului negativ de TVA din data de ..., întocmit de către organe ale D.G.F.P. ...- Activitatea de Control Fiscal prin care nu s-a acordat drept de deducere pentru T.V.A. în sumă de ... ron.

Petenta susține că organele de control nu au luat în considerare faptul că mijloacele de transport achiziționate de petentă au fost achiziționate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Organele de control au interpretat eronat condițiile aplicării dreptului de deducere a TVA-ului , petenta invocând în acest sens prevederile art 21 și art 145 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal .Astfel, prevederile art 21 , invocate de organele de control nu se referă la TVA , ci la cheltuielile aferente veniturilor ,

corespunzătoare capitolului de “Impozit pe profit”. În acest caz , petenta susține că se aplică principiul “Dacă legiuitorul nu distinge , nici cel care aplică legea nu poate să distingă”, având de a face în acest caz cu un abuz de interpretare, organul fiscal neavând dreptul sa coroboreze prevederi legale din două capitole distincte ale Codului Fiscal (Titlul II “Impozit pe profit” cu Titlul VI “TVA”), dacă legea nu precizează că sunt aplicabile și acele prevederi- cum este cazul de față.

Organele de control nu au ținut cont de prevederile art 145 din Codul fiscal, care reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului.

Petenta mai invocă prevederile pct 51 alin (2) din Normele de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin HG 44/2004 , arătând că au fost respectate toate prevederile legale cu privire la documentele justificative aferente TVA (facturi, bonuri fiscale).

În ceea ce privește utilizarea autoturismului în folosul operațiunilor taxabile , aceasta este demonstrată de evoluția cifrei de afaceri pe perioada desfășurării activității. Societatea are un număr de trei angajați la care există achiziționate două autoturisme (din care unul în leasing) și un mijloc de transport pentru mărfuri , aceste dotări fiind absolut normale pentru buna desfășurare a unei astfel de activități. Neîntocmirea foilor de parcurs nu poate demonstra în sine neutilizarea autoturismelor în scopuri taxabile , ci doar o deficiență de ordin administrativ.

Față de cele de mai sus , petenta solicită în principal desființarea totală a Raportului de Inspecție Fiscală pentru rambursarea soldului negativ de TVA cu nr .../... întocmit de organe de control din cadrul DGFP ... și , în secundar anularea totală a Deciziei de impunere nr .../.... pentru suma de ... RON.

II. Prin Decizia de impunere nr .../... si Raportul de Inspectie Fiscala privind restituirea de TVA din ... , intocmite de Activitatea de Control Fiscal s-au stabilit urmatoarele:

Inspectia fiscala s-a desfasurat in vederea soluționării decontului de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr. .../... din Inspectia fiscala a avut loc in temeiul Legii 30/1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar și a Gărzii financiare , OG 92/2003 republicata privind Codul de procedură fiscală , HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În cadrul procedurii de control au fost verificate toate documentele care au stat la baza derulării operațiunilor impozabile desfășurate în perioada supusă controlului, respectiv:

a) deconturi de TVA pentru perioada noiembrie 2001- decembrie 2005.

b) documentul care atestă calitatea de plătitor de TVA
 c) Jurnalele de vânzări și cumpărări
 d) Facturi fiscale, chitanțe fiscale , ordine de plată și alte documente de plată.

Temeiul legal al efectuării inspecției este Legea 571/2003 privind Codul Fiscal ; OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală , OG 68/1997 republicată.

În perioada iunie 2002-februarie 2005 societatea nu a desfășurat activitate și nu a înregistrat TVA deductibilă.

Exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului se face potrivit prevederilor art 19 din OUG 17/2000 și art 145 pct 8 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare cu:

-facturi fiscale în principal pentru mărfuri , achiziționarea a două autoturisme , a unui autovehicul pentru transport de marfă , a două calculatoare , imprimantă, utilități.

-bonuri fiscale pentru achiziția de carburanti auto

TVA-ul deductibil în perioada verificată provine în principal din cumpărarea a două autoturisme , astfel:

- autoturism AUDI A4 achiziționat în baza contractului de leasing nr .../... , încheiat cu SC M SRL , pentru care s-a dedus TVA din factura reprezentând avans;

- autoturism FORD FOCUS achiziționat în baza contractului de cesiune a drepturilor și obligațiilor patrimoniale decurgând din contractul de leasing nr ... , încheiat între SC M SRL în calitate de finanțator , SC T SRL în calitate de utilizator cedent și SC D SRL în calitate de utilizator cesionar.

TVA-ul deductibil provine de asemenea din achiziționarea unui autovehicul de transport marfă marca FIAT în baza contractului de leasing nr ... încheiat cu SC T SA , pentru care s-a dedus TVA din facturile reprezentând avans și rată , precum și din aprovizionarea cu marfă.

În luna noiembrie 2001 , societatea deduce TVA în sumă de ...RON din facturile reprezentând cheltuieli de constituire , facturi care au fost emise în lunile septembrie și octombrie 2001. Având în vedere faptul că societatea este înregistrată ca plătitor de TVA începând cu data de 01.11.2001 , aceasta nu are drept de deducere pentru TVA-ul în suma de ...RON înscris în aceste facturi , fiind încălcate prevederile art 18 din OUG 17/2000.

În luna decembrie 2005 , societatea înregistrează TVA deductibil din factura 5516204/20.12.2005 în valoare totală de ... RON din care TVA ... RON , factură emisă în baza contractului de cesiune a drepturilor și obligațiilor patrimoniale decurgând din contractul de leasing nr ... , reprezentând contravaloarea unui autoturism FORD FOCUS.

În urma achiziționării acestui autoturism , societatea deține în patrimoniu două autoturisme , deși există un singur angajat cu funcție de conducere și administrare a persoanei juridice.

Coroborând prevederile art 145 alin 3 lit. a din Legea 571/2003 R cu prevederile art 21 alin 3 lit n) din aceeași lege, nu se acordă drept de deducere a TVA-ului , în suma de ... RON , aferent autoturismului FORD FOCUS achiziționat în luna decembrie 2005 , deoarece din actele contabile (facturi fiscale) nu rezultă ca autoturismul a fost utilizat în folosul operațiilor sale taxabile. De asemenea, se menționează că nu au fost întocmite foi de parcurs din care să rezulte că administratorul societății a folosit autoturismul în desfășurarea de operațiuni care au legătură cu activitatea contribuabilului.

În timpul controlului , societatea a înregistrat în evidența contabilă diferența de TVA stabilită suplimentar în suma de ... RON.

În urma controlului efectuat asupra documentației necesare contribuabililor înregistrați ca platitori de TVA , pentru rambursarea TVA, decontul de TVA cu sumă negativă , cu opțiune de rambursare cu control anticipat s-a soluționat astfel :

Decontul nr ... din ... pentru luna decembrie 2005 arată astfel:

- soldul sumei negative a TVA solicitat la rambursare-... RON

-TVA care nu se justifică la rambursare -... RON

-Soldul sumei negative a TVA pentru care societatea are drept de rambursare - ... RON.

III. Din analiza actelor aflate la dosar , argumentele părților și în conformitate cu actele legislative aflate în vigoare se rețin următoarele:

În fapt, conform actului de control atacat de către petentă , adică Decizia de impunere .../... și Raportul de Inspectie Fiscală din ... încheiate de Activitatea de Control Fiscal... , în luna noiembrie 2001 , societatea deduce TVA în sumă de... RON din facturile reprezentând cheltuieli de constituire , facturi care au fost emise în lunile septembrie și octombrie 2001. Având în vedere faptul că societatea este înregistrată ca plătitor de TVA începând cu data de 01.11.2001 , aceasta nu are drept de deducere pentru TVA-ul în suma de ...RON înscris în aceste facturi , fiind încălcate prevederile art. 18 din OUG 17/2000.

În luna decembrie 2005 , societatea înregistrează TVA deductibil din factura .../... în valoare totală de ... RON din care TVA ... RON , factură emisă în baza contractului de cesiune a drepturilor și obligațiilor patrimoniale decurgând din contractul de leasing nr , reprezentând contravaloarea unui autoturism FORD FOCUS.

Prin actul de control s-a consemnat că, în urma achiziționării acestui autoturism , societatea deține în patrimoniu două autoturisme, deși există un singur angajat cu funcție de conducere și administrare a persoanei juridice.

Organul de inspecție fiscală, coroborând prevederile art 145 alin 3 lit. a din Legea 571/2003 R cu prevederile art 21 alin 3 lit n) din aceeași lege, nu acordă drept de deducere a TVA-ului , în suma de ... RON , aferent autoturismului FORD FOCUS achiziționat în luna decembrie 2005 , deoarece din actele contabile (facturi fiscale) nu rezultă ca autoturismul a fost utilizat în folosul operațiilor sale taxabile. De asemenea, se menționează că nu au fost întocmite foi de parcurs din care să rezulte că administratorul societății a folosit autoturismul în desfășurarea de operațiuni care au legătură cu activitatea contribuabilului.

În timpul controlului , societatea a înregistrat în evidența contabilă diferența de TVA stabilită suplimentar în suma de ... RON.

Prin contestația depusă , petenta susține că organele de control nu au luat în considerare faptul că mijloacele de transport achiziționate de petentă au fost achiziționate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

De asemenea , susține că organele de control au interpretat eronat condițiile aplicării dreptului de deducere a TVA-ului , petenta invocând în acest sens prevederile art 21 și art 145 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal .

Astfel, prevederile art. 21 , invocate de organele de control nu se referă la TVA , ci la cheltuielile aferente veniturilor, corespunzătoare capitolului de “Impozit pe profit”.

Cauza supusă soluționării este dacă societatea putea beneficia de deducerea TVA-ului în suma de ... ron aferent achiziționării autoturismului Ford Focus, și a TVA-ului în cuantum de ...ron înscris în facturile reprezentând cheltuieli de constituire.

În luna noiembrie 2001, societatea deduce TVA în sumă de ...RON din facturile reprezentând cheltuieli de constituire , facturi care au fost emise în lunile septembrie și octombrie 2001. Având în vedere faptul că societatea este înregistrată ca plătitor de TVA începând cu data de 01.11.2001, aceasta nu are drept de deducere pentru TVA-ul în sumă de...RON înscris în aceste facturi, fiind încălcate prevederile OUG 17/2000 , art 18 care prevede :

“ Contribuabilii înregistrați ca platitori de taxa pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate ”

Ca urmare, petenta nu putea beneficia de deducerea taxei pe valoare adăugată la momentul în care nu era înregistrată ca plătitor al acesteia, deci constatăm că, în mod legal, organele de control nu au admis la deducere suma de ... RON, reprezentând TVA , ca urmare se va respinge contestația pe acest capăt de cerere.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată din factura .../... în valoare de ... RON , aferentă achiziționării unui autoturism Ford Focus , precizăm următoarele:

Organele de inspecție fiscală nu au acordat deducerea pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... ron, înscrisă în factura nr. ... /..., în valoare totală de ... ron, factură emisă în baza contractului de cesiune a drepturilor și obligațiilor patrimoniale decurgând din contractul de leasing nr. ... aferent achiziționării unui autoturism FORD FOCUS; în motivarea refuzului de acordare a dreptului de deducere, organele de specialitate au invocat prevederile art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003 , coroborate cu prevederile art. 21 alin. (3) lit. n) din același act normativ.

Ori, dispozițiile cuprinse la art. 21 alin. (3) lit. n) din Codul fiscal sunt privitoare la modul de determinare a profitului impozabil, respectiv în textul de lege se stipulează că cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice au deductibilitate limitată la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții.

Așadar, organul de inspecție fiscală își motivează măsura neadmiterii la deducere a taxei pe valoarea adăugată invocând nerespectarea de către petentă a prevederilor art. 21 alin. (3) lit. n) din Legea nr. 571 / 2003, a cărei arie de reglementare tratează exclusiv problematica determinării profitului impozabil.

Pe cale de consecință, invocarea și aplicarea prin analogie a acestei norme și la regimul deductibilității taxei pe valoarea adăugată este inadmisibilă, organul de inspecție fiscală neavând dreptul să coroboreze prevederi legale dintr-un capitol al Codului fiscal, respectiv cel referitor la impozitul pe profit, cu cele referitoare la regimul taxei pe valoarea adăugată.

În raport cu acestea, constatăm că unul din temeiurile legale de care s-au prevalat organele de specialitate din cadrul Activității de Control Fiscal ...pentru a dispune măsurile ce fac obiectul contestației nu este incident speței, art. 21 alin. (3) lit. n) din Codul fiscal reglementând, așa cum s-a arătat mai sus, cheltuielile cu deductibilitate limitată la calculul impozitului pe profit, fără a avea nici o legătură cu regimul deductibilității taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, urmează ca cererea contestatoarei să fie analizată doar prin prisma prevederilor referitoare la regimul taxei pe valoarea adăugată, prevăzute la titlul VI al Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal.

Regimul deducerilor și obligațiilor plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată sunt tratate la cap. 10, respectiv cap. 13 din Codul fiscal.

La art. 145 alin. (1) și (3) lit. a) din Codul fiscal, legiuitorul a inserat următoarele:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.(...)”

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă.”

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, potrivit art. 145 alin. (8) lit. a) din codul fiscal, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, (...) cu **factură fiscală**.

Ori, după cum menționează și organul de inspecție fiscală prin actele care fac obiectul contestației, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... ron, pentru care nu s-a acordat drept de deducere, a fost înscrisă în factura fiscală nr. ... / ..., în valoare totală de ... ron; prin actele de inspecție fiscală nu se face vreo referire cu privire la faptul că factura în cauză ar fi fost întocmită cu încălcarea unor prevederi legale.

În ceea ce privește motivația organului de inspecție fiscală conform căreia nu rezultă că autoturismul FORD FOCUS a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile efectuate de societate, nefiind întocmite foi de parcurs din care să rezulte că administratorul societății a folosit autoturismul în desfășurarea de operațiuni care au legătură cu activitatea contribuabilului, nu putem să nu luăm în considerare motivațiile cuprinse în contestația formulată de S.C. D S.R.L. ...; astfel, cifra de afaceri, în perioada în care societatea a desfășurat activitatea propriu-zisă, a înregistrat un trend pozitiv, după cum urmează:

- august 2005 - ... ron;
- septembrie 2005 - ... ron;
- octombrie 2005 - ... ron;
- noiembrie 2005 - ron;
- decembrie 2005 - ... ron.

De altfel, chiar și organele de inspecție fiscală, în raportul întocmit, consemnează evoluția ascendentă a rezultatelor activității desfășurate de societatea comercială contestatoare, în sensul că , dacă aferent exercițiilor financiare 2003 și 2004, agentul economic a înregistrat pierdere de ... ron, respectiv ... ron, nefiind consemnate venituri, corespunzător anului 2005 s-a înregistrat o cifră de afaceri de ... ron, cu un profit aferent de ... ron.

Cu privire la documentele justificative care să ateste utilizarea autoturismului FORD FOCUS în desfășurarea activității societății, în sensul realizării de operațiuni taxabile, precizăm că, după cum se menționează și prin contestația formulată, deși nu au fost întocmite foi de parcurs, carburanții achiziționați au fost înscrși în bonuri fiscale, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (9) din Legea nr. 571 / 2003, cităm:

“(9) Prin normele de aplicare a prezentului titlu, se prevăd situațiile în care se poate folosi un alt document decât cele prevăzute la alin. (8), pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.”

Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44 / 2004, cu modificările și completările ulterioare, stipulează la pct. 51 alin. (2) următoarele cu privire la art. 145 alin. (9) din Codul fiscal:

“Pentru carburanții auto achiziționați taxa pe valoarea adăugată poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28 / 1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”

Din probele administrate, rezultă că bunul în cauză a fost utilizat în folosul activității taxabile a contribuabilului și, în consecință, măsura dispusă de organele de inspecție fiscală de neacordare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... ron este neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul prevederilor art. 180 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art. 186 alin. (1) din același act normativ, se:

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. D S.R.L. ..., pentru suma de ... ron, reprezentând taxă pe valoarea adăugată înscrisă în facturile reprezentând cheltuieli de constituire, pentru care nu s-a acordat drept de deducere;

2) Admiterea parțială a contestației pentru T.V.A. în sumă de ...ron și, pe cale de consecință, anularea parțială a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ... / ... de către Activitatea de Control Fiscal

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 188 alin.(2) din O.G nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea 554/2004 privind Contenciosul Administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV

