

DECIZIA NR. 1281/2014
privind solutionarea contestatiei formulate de catre
S.C X SRL
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. /17.07.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre A.J.F.P. Serviciul Inspectie fiscala prin adresa nr. din 11.07.2014, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice sub nr. din 17.07.2014 cu privire la contestatia formulata de catre S.C. X S.R.L. cu domiciliul fiscal in loc., str. nr., inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. /..... /2001, avand cod unic de inregistrare

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P. A.J.F.P. Serviciul Inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.05.2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. /30.05.2014 si priveste **suma totala de** lei care se compune din:

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

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.05.2014 prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire in data de 06.06.2014 si data inregistrarii acesteia la registratura D.G.R.F.P. A.J.F.P., respectiv data de 09.07.2014, conform stampilei unitatii respective.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita cu solutionarea contestatiei formulate de catre S.C. X S.R.L impotriva masurilor stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.05.2014.

I. S.C. X S.R.L contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.05.2014 si anume:

- TVA stabilita suplimentar in suma de lei, dobanzi aferente TVA in suma de lei, penalitati de intarziere aferente TVA in suma de lei.

In sustinerea contestatiei se aduc urmatoarele considerente de fapt si de drept:

- petenta sustine ca, in raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala nu au mentionat Ordinul Presedintelui ANAF prin care s-a dispus scoaterea din

evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA a celor furnizori identificati de organele de inspectie fiscala ca fiind neinregistrati in scopuri de TVA;

- contestatara considera ca deducerea TVA din facturile emise de cei furnizori este pe deplin justificata in conditiile in care facturile emise de acestia cuprind codul de inregistrare in scopuri de TVA precum si TVA corespunzatoare pretului, raspunderea si consecintele emiterii in acest fel a documentelor justificative cazand in sarcina furnizorului.

- societatea sustine ca neacordarea dreptului de deducere a TVA aferente achizitiilor de carburanti si achizitiei celor autoturisme se intemeiaza pe interpretarea gresita a prevederilor art. 145 [^]1 alin. (1) din Codul fiscal. Petenta sustine ca autoturismele au fost utilizate exclusiv pentru realizarea obiectului de activitate al societatii, respectiv pentru realizarea serviciilor cu plata din obiectul de activitate al societatii.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../30.05.2014 au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina SC X SRL reprezentand TVA stabilita suplimentar in suma de lei, dobanzi/majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr...../30.05.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../30.05.2014 cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de lei , contestata, rezulta urmatoarele:

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2011-31.03.2014 SC X a realizat achizitii de la un numar de furnizori neinregistrati in scopuri de TVA care au emis facturi cu TVA in baza carora societatea contestatara a dedus TVA. Organele de inspectie fiscala au procedat la calculul TVA dedusa de societate aferenta achizitiilor efectuate de la acesti furnizori rezultand TVA dedusa eronat in suma de..... lei (anexa nr. 8 la raportul de inspectie fiscala).

De asemenea, s-a constatat ca petenta a achizitionat autoturisme destinate transportului de persoane care au fost utilizate atat in deplasari la clienti/furnizori cat si pentru deplasari administrative, asa cum rezulta din Nota explicativa a administratorului societatii (anexa nr. 6).

Desi autoturismele au fost utilizate de catre administratorii societatii atat pentru activitatea generala de administrare cat si pentru deplasari la partenerii de afaceri, societatea deduce integral TVA in suma de..... lei, nerespectand prevederile art. 145[^]1 din Codul fiscal.

S-a mai constatat ca, in lunile iunie si iulie 2011, societatea a inregistrat in evidenta contabila TVA de plata in suma de lei si respectiv lei (anexa nr. 7 la raportul de inspectie fiscala). Din fisa de evidenta pe platitor a organului fiscal rezulta ca societatea a declarat TVA de plata in suma de lei si respectiv lei. Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentar de plata in suma de lei.

Pentru suma de lei, reprezentand TVA stabilit suplimentar de plata organele de inspectie fiscala au calculat accesorii pana la data de 29.05.2014 in suma totala de lei, in temeiul prevederilor art. 119, 120, 120[^]1 si 121 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

SC X SRL are ca obiect de activitate fabricarea articolelor din sticla (cod CAEN 2313), in perioada verificata societatea realizand activitati de productie si comercializare geam termopan la fabrica situata in, str..... nr., unde aceasta are instalata o linie de montaj geam termopan.

Perioada verificata :01.01.2011-31.03.2014

3.1. Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de lei, D.G.R.F.P prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit TVA suplimentara de plata in sarcina contestatoarei, in conditiile in care societatea a efectuat tranzactii comerciale cu contribuabili neinregistrati in scopuri de TVA, radiati sau declarati inactivi .

În fapt, în perioada 01.01.2011-31.03.2014, SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei înscrisă în facturile de achizitii de bunuri si servicii emise de urmatorii furnizori:

- SC X SRL- CIF
- SC X SRL - CIF
- SC X SRL - CIF.....
- SC X SRL - CIF
- SC X SRL - CIF
- SC X SRL - CIF

În urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a încălcat prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă de..... lei întrucât la data emiterii facturilor respectivii furnizori nu erau înregistrati în scopuri de TVA așa cum rezultă din baza de date electronica de pe site-ul ANAF - www.anaf.ro, erau declarati contribuabili inactivi sau radiati (anexa nr. 3 la raportul de inspectie).

Prin contestatia formulată, societatea nu recunoaste obligatiile fiscale de plata suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr./30.05.2014, considerand ca raspunderea si consecintele emiterii facturilor revin furnizorului iar exercitarea dreptului de deducere de catre societate „este pe deplin justificata”.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

” *Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*
ART. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic

sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(1¹) *Autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv, cu excepția livrărilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.*

(1²) *De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”*

Incepand cu 1 ianuarie 2012, alin. (1¹) al art. 11 a fost modificat de pct. 4 al art. I din OUG nr. 125 din 27 decembrie 2011 publicată in Monitorul Oficial nr. 938 din 30 decembrie 2011, astfel:

“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

ART. 11

(1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

(1¹) *Contribuabilii declarați inactivi conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.*

(1²) ***Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.***

(1³) *Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă.*

(1⁴) ***Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) și au fost înscriși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”***

Potrivit art. VII alin. (1) lit.c) din OUG nr. 125/2011, prevederile art. 11 alin. (1⁴) se aplică începând cu data de 1 iulie 2012 pentru beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. c)-e).

De asemenea, la art.3 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 575/2006 privind stabilirea conditiilor si declararea contribuabililor inactivi, cu modificările si completările ulterioare, se prevede faptul că de la data declarării ca inactiv, contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi fiscale, iar dacă totusi emite aceste facturi, ele nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal:

“[...] Art. 3. – (1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

Avand in vedere prevederile legale sus mentionate se retine ca achizițiile efectuate de societate, in baza unor facturi emise de furnizori dupa data declararii acestora ca inactivi, nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru documentele respective. Incepand cu 1 ianuarie, respectiv 1 iulie 2012, Codul fiscal prevede in mod expres interzicerea exercitarii dreptului de deducere pentru achizițiile efectuate de la contribuabili inactivi sau contribuabili carora li s-a anulat din oficiu codul de inregistrare in scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) din Codul fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-a retinut ca societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale emise de societati neinregistrate in scopuri de TVA.

Conform prevederilor legale retinute anterior, contribuabilul declarat inactiv nu are dreptul de a utiliza facturi fiscale, alte documente sau formulare, iar in cazul nerespectarii acestei interdicții, acestea nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, in sensul ca autoritatile fiscale nu iau in considerare aceste tranzactii.

Pe cale de consecinta, taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile inregistrate in evidenta contabila de catre contestatoare, emise de contribuabili declarati inactivi sau radiati, nu poate fi dedusa.

Verificand in baza de date a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, pe site-ul www.anaf.ro situatia furnizorilor precizati in raportul de inspectie fiscala, organul de control a constatat urmatoarele:

- X SRL (CIF) - inactiv din data de 30.05.2011 conform OPANAF nr.2073/13.05.2011; a fost inregistrata ca platitor de TVA in perioada 01.09.2009-01.06.2011;
- X SRL (CIF.....) - suspendare activitate din 01.05.2012; inregistrarea în scopuri de TVA a fost anulatã începând din data de 14.06.2012; a fost inregistrata ca platitor de TVA in perioada 16.05.2011 - 14.06.2012;
- X SRL (CIF) - inactiv din data de 13.09.2012 conform deciziei nr..... / 01.08.2012;nu a fost niciodata inregistrat ca platitor de TVA;
- X SRL (CIF) - inactiv din data de 11.06.2009 conform OPANAF nr.1167/29.05.2009; nu a fost niciodata inregistrat ca platitor de TVA;
- X SRL (CIF) - inactiv din data de 24.05.2012 conform deciziei nr..... /02.04.2012;nu a fost niciodata inregistrat ca platitor de TVA; radiat din 15.05.2013
- X SRL (CIF) - radiata din 29.03.2002;platitor de TVA in perioada 01.08.1993 – 29.03.2002.

Potrivit prevederilor art. 146 alin.(1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate **în beneficiul său de către o persoană impozabilă**, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”[...], iar

conform pct. 46 alin.(1) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Fata de prevederile legale sus menționate, se reține ca o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor aprovizionate de la o altă persoană impozabilă înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele sau de către persoane înregistrate ca platitori de taxă pe valoarea adăugată.

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

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

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

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data

încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

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

La primirea și înregistrarea în contabilitate a facturilor, contestatoarea avea obligația de a verifica întocmirea corectă a acestora.

În acest sens, sunt incidente prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82 / 1991 R, care precizează:

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

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

Se retine ca documentele justificative care stau la baza inregistrarii in contabilitate angajeaza raspunderea atat a persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat cat si a celor care le-au inregistrat in contabilitate.

Taxa pe valoarea adaugata nu se poate deduce daca documentele justificative nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei.

Cu privire la aplicarea dispozitiilor art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicata si ale art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la posibilitatea deducerii T.V.A. in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete sau care nu corepund realitatii, Inalta Curte de Casatie si Justitie - Sectiile Unite, prin **Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007**, privind recursul in interesul legii, in sensul de a se stabili ca taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa, decide ca: ***“Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea T.V.A.”***

Intrucat in urma investigatiilor efectuate s-a constatat ca operatiunile au la baza documente care nu corespund realitatii, respectiv facturile fiscale nu contin date reale de identificare a furnizorilor, sunt emise de contribuabili cu activitatea suspendata temporar sau de contribuabili care nu au fost niciodata inregistrati in scopuri de T.V.A. ori radiati retinem ca masura de neacordare a dreptului de deducere a T.V.A. aferenta operatiunilor respective este legala.

Referitor la rolul activ si dreptul de apreciere al organului fiscal, O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede :

“ART. 6 Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”

In baza atributiilor sale, precum si in temeiul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, organul de inspectie fiscala a investigat fiscal realitatea tranzactiilor efectuate intre contestatoare si partenerii sai de afaceri, analizand si evaluand informatiile din declaratia "394" si a constatat ca o parte din acestia nu au avut un comportament fiscal corect, in sensul ca nu au depus declaratii fiscale si situatii financiare, motiv pentru care au fost declarati inactivi.

Avand in vedere comportamentul fiscal al partenerilor de afaceri ai contestatoarei si faptul ca acestia au fost declarati inactivi sau au fost radiati, au fost neplatitori de T.V.A sau facturile aveau date de identificare eronate, organul de inspectie fiscala in mod legal nu a luat in considerare aceste tranzactii.

Ca urmare, avand in vedere dispozitiile legale sus mentionate, se retine ca facturile respective nefiind emise de persoane impozabile din punct de vedere al T.V.A.,

nu constituie documente legale cu care societatea poate justifica dreptul de deducere a T.V.A.

Taxa pe valoarea adaugata pe care petenta sustine ca a achitat-o furnizorilor, nu a fost colectata, furnizorii fiind declarati inactivi sau radiati, fiind neplatitori de T.V.A. sau cu date de identificare eronate. Prin urmare, organele de inspectie fiscala constatand neindeplinirea de catre petenta a obligatiei de verificare a partenerilor de afaceri, listele contribuabililor inactivi fiind publice, in mod legal au procedat la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma lei.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că organele de inspectie fiscala în mod legal au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de lei, fapt pentru care, **contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr./30.05.2014 emisă de A.J.F.P. va fi respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere, respectiv **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit careia raspunderea si consecintele emiterii documentului justificativ cad in sarcina furnizorului, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, intrucât beneficiarul/cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă și fiscală ca document justificativ valabil nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului/prestatorului, însă este răspunzător de primirea și înregistrarea contabilă și fiscală a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizori, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice bunul achiziționat, precum și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acestuia, pentru a beneficia de deductibilitatea TVA aferentă achiziției.

Afirmatia societatii din contestatia formulata potrivit careia *organul fiscal nu indica Ordinul Presedintelui ANAF prin care s-a dispus scoaterea celor furnizori din platitor de TVA si data incetarii acestei calitati*, nu poate fi retinuta in favoarea contestatarei intrucat anularea inregistrarii in scopuri de TVA a unei persoane impozabile se efectueaza in baza prevederilor Titlului VI din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la dobanzile/majorarile de intarziere in suma de lei si penalitatile de intarziere in suma de..... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită

suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr./30.05.2014 se reține că stabilirea de majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând TVA în suma de lei, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr./30.05.2014 va fi respinsă ca neintemeiată rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma delei reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr./30.05.2014 va fi respinsă ca neintemeiată .

3.2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de..... lei aferentă achiziționării a doua autoturisme și carburanți, D.G.R.F.P. prin Serviciul Soluționare Contestatii, este investită să se pronunțe dacă SC X SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere aferent achizițiilor menționate în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că respectivele achiziții se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X a achiziționat în luna aprilie 2011, respectiv octombrie 2011, de la SC X SRL autovehicule marca destinate transportului de persoane. Furnizorul a emis facturi în valoare de lei, respectiv..... lei în baza cărora contestatara și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de lei, respectiv lei.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr./30.05.2014, se reține că autovehiculele achiziționate de SC X SRL nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 145¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

În drept, prevederile art. 145¹ *Limitări speciale ale dreptului de deducere* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, introduse prin art. 32 pct 10 din OUG nr. 32/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, stipulează ca:

„(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 servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*
- b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;*
- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*

d) *vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;*

e) *vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;*

f) *vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial[...]*

(4)Prevederile prezentului articol se aplica pana la data de 31 decembrie 2010 inclusiv”.

Alineatul (4) al articolului 145¹ din Codul fiscal a fost modificat prin art. 1 pct. 72 din OUG nr. 117/2010 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si reglementarea unor masuri financiar-fiscale, avand urmatorul cuprins:

„(4)Prevederile prezentului articol se aplica pana la data de 31 decembrie 2011 inclusiv”.

Potrivit acestor prevederi legale, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule motorizate care sunt destinate transportului exclusiv de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească kg și care să nu aibă mai mult de scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, și nici taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de combustibil destinat utilizării acestor vehicule, cu excepțiile expres stipulate de legiuitor.

Pentru aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emise Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care precizează la Titlul VI pct.45¹ alin.1:

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

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă *vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserveșc personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;*

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt *vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;*

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

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă *vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;*

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 se cuprind 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 sau 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;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agenților de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.”, iar

potrivit alin.2 :

„(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.”

La art. 94 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

"Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora".

Art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

În legătură cu prevederile art.105 din Codul de procedură fiscală, la pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se prevede că:

"La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de proba și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale".

Mai mult, la art.65 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că:

"Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii".

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

"(2)Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz".

Având în vedere prevederile legale mai sus citate se reține că, inspectia fiscală are ca obiect verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, stabilirea bazelor de impunere pe baza documentelor justificative și a evidentei contabile, precum și a diferentelor datorate.

De asemenea, în cadrul inspectiei fiscale sunt examinate atât raporturile juridice cât și stările de fapt relevante pentru impunere, iar organul de inspectie fiscală are obligația de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Din analiza Raportului de inspectie fiscală nr...../30.05.2014, a documentelor existente la dosarul cauzei, precum și a actelor normative aplicabile în speță se reține faptul că, organele de inspectie fiscală au concluzionat că societatea verificată nu are drept de deducere pentru T.V.A. în sumă de lei înscrisă în facturile privind achizițiile celor două autovehicule deoarece, în urma verificărilor efectuate, a rezultat că respectivele autovehicule nu se încadrează în nici una din excepțiile privind limitările speciale ale dreptului de deducere a T.V.A. prevăzute la art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea fiind utilizate de către administratorii societății atât pentru activitatea generală de administrare cât și pentru deplasări la partenerii acesteia .

Pentru a verifica încadrarea în excepțiile privind limitarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată, organele de inspectie fiscală au solicitat contestatarii lămuriri privind modul de utilizare a autovehiculelor. Conform notei explicative din data de 29.05.2014 anexată în copie la dosarul contestației, la întrebarea :*"Va rugăm să numiți persoanele cărora le-au fost repartizate aceste autoturisme și să precizați ce calități au acestea în firma?"*, SC X SRL a formulat următorul răspuns:*"Cele două autoturisme sunt utilizate de către cei doi administratori și asociați pentru deplasări în interesul societății, la clienți, furnizori, banca, etc."*

Argumentul societății din contestația formulată potrivit căruia autoturismele achiziționate au fost utilizate pentru realizarea obiectului de activitate al societății, respectiv pentru realizarea serviciilor cu plată din obiectul de activitate al societății, nu poate fi reținut în favoarea societății întrucât este o interpretare generală a respectivului articol de lege, odată ce societatea nu probează cu documente utilizarea exclusivă a celor două autovehicule pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ din Codul fiscal.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspectie fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, care să infirme constatările organelor de inspectie fiscală iar argumentele aduse sunt neconcludente și de maximă generalitate, rezulta că în mod legal organele de inspectie fiscală nu au

acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei celor doua autovehicule marca, fapt pentru care in temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, **se va respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de SC X SRL impotriva Deciziei de impunere nr./30.05.2014** emisa de AJFP in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../30.05.2014, **in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de lei.**

În ceea ce privește suma de lei, reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr...../30.05.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principale***.

Astfel, având în vedere că a fost respinsa ca neintemeiata Decizia de impunere nr./30.05.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, ca o consecință se va respinge ca neintemeiata decizia de impunere și pentru suma totala de lei reprezentand dobanzi in suma de lei si penalitati in suma de lei.

3.3. Referitor la TVA stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala in suma de lei, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice, prin Serviciul Solutionare Contestatii este investită să se pronunțe dacă această sumă este datorată de SC X SRL în condițiile în care prin contestația formulată aceasta nu aduce niciun argument de fapt si de drept în sustinerea contestatiei referitoare la TVA in valoare de lei.

În fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in lunile iunie si iulie 2011, societatea a inregistrat in evidenta contabila TVA de plata in suma de lei si respectiv lei (anexa nr. 7 la raportul de inspectie fiscala). Din fisa de evidenta pe platitor a organului fiscal rezulta ca societatea a declarat TVA de plata in suma de lei si respectiv lei. Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentar de plata in suma de lei.

Prin contestația formulată, **SC X SRL** nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr./30.05.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată.

În drept, potrivit prevederilor art. 206 alin. (1) lit.(c) și lit.(d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la forma și conținutul contestației:

"(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;***
- d) dovezile pe care se întemeiază;***
- e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii."*

La pct.2.5 din Ordinul 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se precizează:

“ Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

În speta, sunt incidente și prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care dispun:

“ Contestatia poate fi respinsă ca:

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul **nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;**”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume, în conformitate cu prevederile pct.2.5 din Ordinul 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

Se reține că societatea nu aduce niciun argument de fond prin contestație care să fie susținut cu documente și motivat pe baza de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare aplicabile speței, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr./30.05.2014** emisă de AJFP în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../30.05.2014, **in ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de lei.**

În conformitate cu principiul de drept “accesorium sequitur principale” se va respinge contestația ca nemotivată și cu privire la dobânzile în valoare de lei și penalitățile de întârziere în valoare de lei aferente TVA de plată stabilită suplimentar în suma de lei.

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

DECIDE:

1 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X SRL înregistrată la D.G.R.F.P..... sub nr/09.07.2014 împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./30.05.2014 emisă de AJFP **pentru suma totală de..... lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în suma de..... lei

- majorari/dobanzi de intarziere in suma de lei
- penalitati de intarziere in suma de..... lei.

2. Respingerea ca nemotivata a contestației formulată de S.C X SRL inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr/09.07.2014 împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.05.2014 emisa de AJFP **pentru suma totala de lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de lei
- majorari/dobanzi de intarziere in suma de lei
- penalitati de intarziere in suma de lei

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