

## **DECIZIA**

Nr. .... / .....  
privind soluționarea contestației  
formulată de  
**S.C. X S.R.L.**  
înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad  
**sub nr. .... /01.2012**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr. .... /12.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... /01.2012 asupra contestației formulate de

### **S.C. X S.R.L.**

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .... /12.2011 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... /01.2012 și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

**S.C. X S.R.L.** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-AR nr. .... /10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală F-AR nr. .... /10.2011 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

**Referitor la capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală F-AR nr. .... /10.2011 încheiat de către organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:**

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“**ART. 85**

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);*

*b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

**ART. 86**

*Decizia de impunere*

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.

(2) Pentru creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin ordin al ministrului finantelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacã este necesar, si în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 87

Forma si continutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa îndeplineascã conditiile prevãzute la art. 43.[...]"

coroborat cu art. 106 din Hotararea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedurã fiscalã :

"ART. 106

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei, din punct de vedere faptic si legal.

(2) Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.

106.2. La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusive cu ocazia controalelor inopinate si/sau încrucisate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. După aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala."

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

*"ART. 205*

*Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)*

*(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

*(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii."*

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

*« La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține .... pagini. În conformitate cu art. 205 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și sau aprobate la rambursare prin prezenta se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță."*

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva Raportului de inspecție fiscală F-AR nr...../10.2011, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

**Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere F-AR**

**nr. ....../10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:**

**S.C. X S.R.L.** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-AR nr...../10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Suma totală contestată este de 911.802 lei și reprezintă:

- xxxxx lei impozit pe profit suplimentar
- xxxxx lei dobanzi si penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit
- xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată suplimentară
- xxxxxx lei dobanzi de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de imputernicitul legal al administratorului, d-nul R.C in baza procurii nr...../07.2010 și ștampilată cu ștampila S.C. X S.R.L., așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I. Societatea petentă** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr. ....../10.2011 întocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală și solicită desființarea în întregime acesteia în ceea ce privește suma de xxxx lei reprezentând: xxxxx lei impozit pe profit suplimentar; xxxx lei majorările de întârziere aferente impozitului pe profit, xxxxxx lei taxă pe valoarea adăugată suplimentară și xxxxx lei majorări de întârziere aferente TVA, în susținerea contestației arătând următoarele:

1. Referitor la tranzacțiile efectuate de societatea petentă cu furnizorul SC T SRL , petenta susține ca, la data semnării contractelor și realizarea tranzacțiilor acest furnizor nu a fost declarat inactiv, procedura de declarare așa cum prevede legea nu a fost îndeplinită, iar prevederile legale invocate de organele de control și anume Ordinul Președintelui ANAF nr.819/2008 nu au fost respectate deoarece OPANAF nr. 1167/29.05.2009 nu a fost publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I așa cum prevede legea.

2. Referitor la cheltuielile în suma de xxxx lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul, petenta consideră ca, se încadrează în excepțiile

prevazute la pct.1 al art. 21 alin.4 lit.t deoarece obiectul principal de activitate este „ Intermedieri in comertul cu produse diverse (import export) 4619 ”, iar in organigrama societatii avea persoane angajate care indeplineau atributiile de agent de vanzari.

3. Referitor la relatiile comerciale cu furnizorii SC E SRL, SC T SRL, SC M SRL SI SC S SRL, petenta sustine ca masura de a calcula suplimentar TVA si impozit pe profit nu este legala deoarece cazul C-255/02 Halifax & others invocat de organele de inspectie nu este aplicabil in speta, nu exista o baza legala pentru aceasta masura, iar o parte din facturile emise in avans au fost achitate de catre petenta.

Avand in vedere cele mai sus prezentate petenta solicita desfiintarea in intregime a actelor administrative atacate respectiv Raportul de inspectie fiscala F-AR nr. xxx/.10.2011 si Decizia de impunere nr. F-AR xxx/10.2011.

**II. Reverificarea partiala a societății petente a avut ca obiectiv taxa pe valoarea adăugată si impozitul pe profit aferent perioadei 01.07.2010 – 30.09.2010** urmare a Referatului pentru solicitarea reverificarii nr. 10643/15.07.2011 si nr.13916/26.09.2011 si a Deciziei de reverificare nr. 13917/26.09.2011.

Urmare reverificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele:

**Cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de xxxxx lei aferenta achizițiilor de combustibil**, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea si-a exercitat in mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de xxxx lei aferentă achizițiilor de combustibil, neincadrandu-se in nicio exceptie prevăzuta la art. 145 alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificările si completările ulterioare, respectiv la pct. 451 din HG 44/2004 cu completările si modificările ulterioare, din verificarea efectuata constatandu-se ca achizițiile de benzina desi au fost destinate utilizării autoturismelor aflate in patrimoniul societății si sunt efectuate in baza unor bonuri fiscale care au înscrise pe verso un număr de înmatriculare, fara a putea proba cu documente persoana care a utilizat respectivul autoturism si scopul pentru care a fost achiziționat combustibilul, in conditiile in care pentru transportul de cereale intre furnizori si clienți societatea petenta are înregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu motorina, decontate pe baza de bonuri fiscale, utilizate de către autovehiculele de mare tonaj aflate in patrimoniul SC A SRL.

**Cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de xxxxxx lei aferenta achizițiilor efectuate de la furnizorul declarat inactiv SC T SRL**, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca SC A SRL a efectuat in lunile iulie si august 2010 achiziții de cereale in valoare de xxxxx lei, pentru care si-a exerciatat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de xxxxxxx lei, in baza facturilor emise de furnizorul SC

T SRL (prezentate în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală), contribuabil care a fost declarat inactiv pentru perioada 11.06.2009-09.10.2010 prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 1167/29.05.2009 la solicitarea Administrației Finanțelor Publice a Sectorului 4 București, fiindu-i anulată înregistrarea în scop de TVA din data de 01.07.2009. Având în vedere cele constatate organele de inspecție fiscală au stabilit în baza prevederilor art. 11, alin. (1<sup>1</sup>) și alin. (1<sup>2</sup>) coroborat cu prevederile art. 146 alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, TVA suplimentar în suma de xxxxx lei aferentă facturilor emise de SC T SRL contribuabil declarat inactiv.

**Cu privire la TVA stabilită suplimentar în suma de xxxxx lei aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorul SC M SRL**

Din verificarea efectuată s-a constatat că societatea petenta a înregistrat în evidența contabilă următoarele facturi de avans emise de către S.C. M S.R.L.

- factura nr. xx/02.2011 în valoare de xxxxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxxxxxx lei, reprezentând contravaloare avans conform contractului nr. .... /02.2011 pentru o cantitate de xxxx kg floarea soarelui la prețul de 2,27 lei/kg;

- factura nr. xx/03.2011 în valoare de xxxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxxxxxx lei reprezentând contravaloare avans conform contractului nr. .... /04.2011 pentru o cantitate de xxxxxx kg porumb la prețul de 0,81 lei/kg;

- factura nr. .... /04.2011 în valoare de xxxxxx lei cu o TVA aferentă în suma xxxxxxxx lei, reprezentând contravaloare avans conform contractului nr. .... /04.2011 pentru o cantitate de xxxxxxxx kg grâu la prețul de 1,02 lei/kg.

Având în vedere faptul că avansurile cuprinse în facturile înregistrate nu au fost plătite, că nu au fost livrate cantitățile de cereale cuprinse în facturile de avans și contractele aferente coroborat cu faptul că dacă facturile de avans nu ar fi fost înregistrate în evidența contabilă societatea petenta ar fi datorat TVA de plată și în considerarea jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) coroborat cu art. 11, alin. (1) și art. 145, alin. (2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că scopul economic al operațiunilor cuprinse în facturile de avans înregistrate în evidența contabilă în lunile februarie, martie și aprilie 2011 nu îl reprezintă o livrare ulterioară de cereale ci diminuarea obligației reprezentând TVA de plată aferentă perioadei verificate și că aceste avansuri nu au fost destinate utilizării în folosul desfășurării de operațiuni taxabile conform prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, stabilind TVA în suma totală de 570.840 lei (354.120 lei + 155.520 lei + 61.200 lei).

**Cu privire la TVA stabilită suplimentar în suma de xxxx lei aferentă achizițiilor efectuate de pe bonuri fiscale altele decât cele de combustibil**, organele de inspecție fiscală în urma verificărilor efectuate au constatat că societatea petentă și-a exercitat dreptul de deducere în mod eronat în luna ianuarie 2011, TVA de pe bonuri fiscale altele decât cele de combustibil (rovigneta), în suma totală de xxx lei, care nu reprezintă document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA, considerând că au fost încălcate prevederile art. 146, alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în suma totală de xxxxxxxx lei și a accesoriilor aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de xxxxxxxx lei**

**1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de xxxxx lei pentru semestrul II 2010**, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC X SRL a efectuat în lunile iulie și august 2010 achiziții de cereale în valoare de xxxxx lei, în baza facturilor emise de furnizorul S.C. T S.R.L., contribuabil care a fost declarat inactiv pentru perioada 11.06.2009 - 09.10.2010.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au considerat că tranzacțiile înscrise în facturile emise în semestrul II 2010 de SC T SRL, contribuabil inactiv prezentate în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală, nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, societatea verificată neavând dreptul să deducă la determinarea masei profitului impozabil cheltuielile aferente în suma totală de 377.658 lei, în considerarea prevederilor art. (3), alin. (1) și alin. (2) din Ordinul Președintelui ANAF nr. 697/2007 coroborate cu prevederile art. 21, alin. (4), lit. r) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

**2. În Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ...../10.2011**, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea verificată a depus incorect declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat (cod 100) aferentă trimestrului I 2011 și II 2011, declarând în mod eronat la rubrica prevăzută pentru declararea impozitului pe profit suma 0 lei, față de impozitul pe profit înregistrat în registrul de evidență fiscală în suma de xxxx lei, încălcând astfel prevederile art. 34, alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**3. În perioada 01.01.2011 - 30.06.2011** societatea petentă înregistrează cheltuieli privind combustibilul în suma totală de xxxxxx lei, aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării autovehiculelor aflate în patrimoniul său, utilizate de către administratorul societății și care nu se

incadreaza in nicio exceptie prevazuta de lege, acestea reprezentand cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal potrivit prevederilor art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare. Din verificarea efectuata s-a constatat ca achizițiile de benzina sunt destinate utilizării autoturismelor aflate in patrimoniul petentei si sunt efectuate in baza unor bonuri fiscale care au inscrise pe verso un număr de inmatriculare, fara a putea proba cu documente persoana care a utilizat respectivul autoturism si scopul pentru care a fost achiziționat combustibilul, in conditiile in care pentru transportul de cereale intre furnizori si clienți, petenta a înregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu motorina, decontate pe baza de bonuri fiscale, utilizate de către autovehiculele de mare tonaj alfate in patrimoniul SC X SRL.

Ținând cont de aspectele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent perioadei 01.07.2010 - 30.06.2011, rezultând un impozit pe profit în sumă totala de xxxx lei (xxxx lei +xxxx lei) determinat conform prevederilor art. 19, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificarile și completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct. 12 din HG 44/2004 cu modificarile și completarile ulterioare, pentru care au fost calculate majorări in suma de xxxxxx lei si penalități de întârziere aferente impozitului pe profit in suma totala de xxxx lei, in conformitate cu prevederile art. 119 si 120 din O.G. nr. 92/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

**III.** Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Arad din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Arad au stabilit că petenta datorează suma totală de xxxx lei reprezentând: xxxx lei impozit pe profit suplimentar, xxxxxx2 lei dobanzi si penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit; xxxxxx lei taxă pe valoarea adăugată suplimentară si xxxxxx lei dobanzi si penalitati de întârziere aferente TVA.

**In ceea ce privește TVA stabilita suplimentar in suma totala de xxxxx lei cu dobanzi si penalitati de întârziere aferente TVA stabilite suplimentar in suma de xxxxxxxxlei**

**1. Cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de xxxxxx lei aferenta achizițiilor de combustibil, s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, in perioada 01.01.2011 – 30.06.2011 petenta si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de xxxxx lei



aferentă achizițiilor de combustibil destinate utilizării autoturismelor aflate în patrimoniul societății petente, efectuate în baza unor bonuri fiscale care aveau înscrise pe verso un număr de înmatriculare fiind utilizate de către administratorul petentei.

În drept, în conformitate cu Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**ART. 145**

(...)

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

a) operațiuni taxabile;

(...)

**Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**ART. 146**

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

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

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”

Potrivit art. 145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal introdus de pct. 10 al art. 32, Cap. V din O.G. nr. 34 din 11 aprilie 2009, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 249 din 14 aprilie 2009 care se aplică începând cu data de 1 mai 2009 :

**Limitări speciale ale dreptului de deducere**

**ART. 145<sup>1</sup>**

(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;**(...)"

În conformitate cu H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 (\*actualizată\*) pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal:

45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea [art. 145<sup>1</sup>](#) alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(....)

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.**

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;**

(...)

Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. "

Luând în considerare prevederile legale aplicabile în perioada verificată se reține faptul că, în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil, în conformitate cu pct.145<sup>1</sup> din Codul Fiscal, aplicabil în perioada verificată, nu se poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil pentru vehiculele care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane cu excepțiile prevăzute la situațiile în care vehiculele se înscriu în oricare dintre categoriile prevăzute la art. 145<sup>1</sup> al articolului mai sus citat.

În vederea emiterii unei decizii motivate, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 213 alin. 1 din Codul de procedura fiscală, republicat "[...]

Analiza contestației se face în raport de **sustinerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării." și a art.206 "Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)d) **dovezile pe care se întemeiază;** (...)" coroborate cu art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat: " (1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...)*", și văzând afirmațiile petentei de la pct. 2 din contestația formulată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr. ..../01.2012, a solicitat petentei să completeze dosarul cauzei cu înscrisuri, respectiv documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să facă dovada utilizării combustibilului exclusiv pentru serviciile prevăzute expres și limitativ la art. 145<sup>1</sup> alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare explicitat la pct. 45<sup>1</sup> alin.1 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004 referitoare la limitările speciale ale dreptului de deducere.

Societatea petentă a răspuns solicitării cu adresa ..../01.2012, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr. ..../ad/01.2012, anexând următoarele documente:

- regulamentul intern – SC X SRL
- organigrama societății petente
- fișa postului – Director societate comercială - cu atribuții de agent de vânzări
- Raport per salariat Revisal

Totodată, pentru a motiva consumul de combustibil achiziționat pe baza bonurilor fiscale, în cuprinsul adresei petenta precizează că are punct de lucru în Loc. ....FN, cu activitate de birou și depozit de cereale, punct de lucru unde un angajat al petentei se deplasează cu autoturismul pentru a întocmi documente ce servesc pentru conducerea gestiunii de la acest punct de lucru, iar potrivit art. 25 lit.c din regulamentul intern al societății, acesta a pus la dispoziția angajaților mijloace de transport proprii pentru deplasarea angajaților la locul de muncă și de la locul de muncă.

Având în vedere prevederile legale aplicabile se reține faptul că, în condițiile în care petenta nu a depus în probațiune documente de natura mijloacelor de probă (ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente) reglementate de Codul de Procedură Fiscală cu care să facă dovada utilizării combustibilului pentru vehiculele utilizate de angajații cu atribuții de agenți de vânzări în exercitarea atribuțiilor ce le revin prin fișa postului, respectiv pentru serviciile prevăzute la art. 145<sup>1</sup> lit.a precum și acordul colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport, motivații privind existența unor dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și nici documente de natura

mijloacelor de probă (ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente) cu care să facă dovada consumului de combustibil achiziționat pentru utilizarea exclusivă a vehiculului pentru transportul angajaților la și de la locul de desfășurare a activității pentru a se încadra la excepția prevăzută la art. 145<sup>1</sup> lit. a din Codul Fiscal, deși prin scrisoarea nr. ..../01.2012 organul de soluționare a contestației a solicitat în mod expres petentei să completeze dosarul cauzei cu documente de natura mijloacelor de probă cu care să-și susțină pretențiile, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei.

Învederăm că, afirmațiile petentei din adresa .../05.2011, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr. ..../...../.....05.2011, mai sus citate, sunt simple afirmații pro-causa intrucat contestatoarea nu a adus nicio dovada privind existența acordului colectiv între societate și angajații săi înregistrat la autoritățile competente, prin care societatea s-a obligat să asigure gratuit transportul salariaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora sau locul convenit de comun acord, alocarea utilizării exclusive a autoturismului de către salariații angajați și folosirea efectivă a autoturismului în unul din aceste scopuri conform foilor de parcurs;

Referitor la documentele depuse în susținerea contestației învederăm că, simplul fapt că societatea petenta are în organigrama persoane angajate care îndeplinesc atribuțiile de agent de vânzări nu este suficient pentru a putea să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil în lipsa documentelor justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură Fiscală cu care să probeze utilizarea exclusivă a autoturismului de către salariatul angajat cu atribuții de agent de vânzări și folosirea efectivă a autoturismului în acest scop conform foilor de parcurs.

Având în vedere că pentru autovehiculele care nu depășesc o greutate maximă autorizată de 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri legiuitorul a limitat în mod special dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de combustibil, cu excepția celor pentru autovehicule care se încadrează în anumite categorii de utilizări prevăzute de lege, iar societatea petenta nu a făcut dovada că utilizarea autoturismului aflat în dotare se încadrează într-una din aceste categorii, afirmațiile petentei nesuținute cu documente justificative neintrând în categoria mijloacelor de probă de natură să dovedească consumul de combustibil pentru utilizarea exclusivă a autoturismelor de către salariatul angajat cu atribuții de agent de vânzări și transportul la și de la locul de desfășurare a activității a salariaților săi, pentru a se încadra la excepțiile prevăzute la 145<sup>1</sup> lit. a din Codul Fiscal, astfel că în virtutea principiului general de drept „*exceptio est strictissimae interpretationis*”, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, motiv pentru care pentru suma de

1.071 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

**2. Cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de xxxx lei aferenta achizițiilor efectuate de la furnizorul SC T SRL declarat inactiv,s-au retinut urmatoarele:**

În fapt, SC X SRL a înregistrat in lunile iulie si august 2010 achiziții de cereale in valoare de xxxxx lei, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de xxxxxx lei, in baza facturilor emise de furnizorul SC T SRL (prezentate in anexa nr. 1 la raportul de inspectie fiscala), contribuabil care a fost declarat inactiv pentru perioada 11.06.2009 - 09.10.2010 conform Ordinului Președintelui ANAF nr. 1167/29.05.2009 la solicitarea Administrației Finanțelor Publice a Sectorului 4 București, fiindu-i anulata inregistrarea in scopri de TVA din data de 01.07.2009

În drept, prevederile art. 11, alin. 1<sup>1</sup> si alin.1<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**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.*

*(1<sup>1</sup>) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

*(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. **Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.***

Potrivit normelor legale mai sus citate, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală și prin urmare TVA înscrisă pe facturile emise de un contribuabil inactiv, al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului

președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu este deductibilă.

Pentru anul 2009, în conformitate cu prevederile art. 3 din Ordinul ANAF nr. 819/2008 pentru aprobarea procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, modificat și completat prin Ordinul ANAF nr. 67/2009: *"Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui ANAF pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi"*, iar conform art. 5 din același act normativ *„evidența contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la secțiunea „Informații publice”*.

Începând cu anul 2010, în conformitate cu prevederile Ordinului ANAF nr. 819/2008 pentru aprobarea procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, modificat și completat prin Ordinul ANAF nr. 67/2009 și Ordinul ANAF nr. 2258/2010:

*"(1) Declararea contribuabililor inactivi se face cu data intrării în vigoare a ordinului președintelui ANAF pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.*

*(2) Lista contribuabililor declarați inactivi se afișează la sediul ANAF și se publică pe pagina de internet a ANAF, la secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici.*

*(3) Ordinul președintelui ANAF pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi intra în vigoare în termen de 15 zile de la data afișării, potrivit prevederilor art. 44 alin. (3) din O. G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare*

De asemenea în același act normativ se precizează că, începând cu data de întâi a lunii următoare intrării în vigoare a ordinului președintelui ANAF pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în lista.

Potrivit prevederilor art. (3), alin. (1) și alin. (2) din Ordinul Președintelui ANAF 575/2006 modificat și completat prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 697/2007 **"De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare cu regim special. Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal"**.

Conform art. 4 din OPANAF nr. 1167/29.05.2009 publicat pe site-ul ANAF la secțiunea "Legislație", emis și semnat în data de 29.05.2009, ordinul intra în vigoare în 3 zile de la data semnării, iar potrivit art. I din ordinul nr. 1179/01.06.2009 termenul stabilit pt intrarea în vigoare a O.P.A.N.A.F. nr. 1167/29.05.2009 a fost prorogată până la data de 11 iunie

2009.

În contextul celor mai sus prezentate, se retine că procedura de declarare a unui contribuabil ca inactiv este cea prevăzută în mod expres de actele normative mai sus invocate, iar data de la care această stare produce efecte juridice este prevăzută distinct pe pagina de internet a Ministerului Finantelor Publice fiind data intrarii in vigoare a ordinului președintelui ANAF pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.

În spetă, conform Listei contribuabililor declarati inactivi, consultată de către organul de solutionare, contribuabilul SC T SRL a fost declarat ca fiind inactiv începând cu data de **11.06.2009**, conform O.M.F.P. nr. 1167/29.05.2009 publicat pe pagina de internet a Ministerului Finantelor Publice (pozitia 71077 din lista), iar începând cu data de **01.07.2009** a fost anulată înregistrarea in scopuri de TVA a acesteia.

Astfel SC TOTAL MARKET SOLUTIONS SRL a fost declarat inactiv incepand cu data de **11.06.2009** prin **Ordinul Președintelui ANAF nr. 1167/29.05.2009** la solicitarea **Administrației Finanțelor Publice a Sectorului 4 București**, fiindu-i anulata înregistrarea in scopuri de TVA din data de **01.07.2009** si a fost reactivat începând cu data de **09.10.2010** conform **OPANAF nr. 2515/23.09.2010**, respectiv **reinregistrat in scopuri de TVA incepand cu data de 01.11.2010**, stare prezentata pe site-ul ANAF, la secțiunea Informații publice.

Societatea petenta si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata în cuantum de xxxxxx lei, aferentă facturilor fiscale emise în perioada iulie si august 2010 de către SC T SRL inasa conform Listei contribuabililor declarati inactivi contribuabilul a fost declarat ca fiind inactiv începând cu data de **11.06.2009**, conform O.M.F.P. nr. 1167/29.05.2009 publicat pe pagina de internet a Ministerului Finantelor Publice, iar începând cu data de **01.07.2009** a fost anulată înregistrarea in scopuri de TVA a acestuia.

Prin urmare, tranzactiile economice dintre cele două societăți s-au derulat în perioada iulie - august 2010, iar data de la care își produce efectele juridice starea de contribuabil inactiv a furnizorului este data de **11.06.2009**, data intrarii in vigoare si publicării pe pagina de internet a Ministerului Finantelor Publice a **Ordinului Președintelui ANAF nr. 1167/29.05.2009**.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, se reține că în mod corect si legal organele de inspecție fiscală au considerat ca societatea petenta nu putea sa-si exercite dreptul de deducere a TVA înscrisă in facturile emise de SC T SRL intrucat contribuabil a fost declarat inactiv in perioada 11.06.2009 – 09.10.2010 și in consecinta au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă totala de xxxx lei, motiv pentru care contestatia formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA suplimentară de plată

în sumă de xxxx lei.

Referitor la susținerile petentei din contestația formulată cu privire la faptul că, la data încheierii contractelor și realizării tranzacțiilor furnizorul SC X SRL nu a fost declarat inactiv, iar OPANAF nr.1167/29.05.2009 nu a fost publicat în Monitorul Oficial, învederam că acestea nu sunt întemeiate și nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele motive:

- la data de 25.05.2009, alin. (1<sup>2</sup>) al art. 11 a fost modificat de pct. 1 al art. VI, Cap. III din ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 46 din 13 mai 2009, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 347 din 25 mai 2009 în sensul că “ lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.” și nu va mai fi publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I.

- cu toate că în anul 2009 data declarării unui contribuabil ca fiind inactiv era data publicării în Monitorul Oficial, începând cu data de 25.05.2009 lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală producând efecte juridice de la data intrării în vigoare a ordinului președintelui ANAF pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.

- facturile înregistrate de la furnizorul declarat inactiv SC T SRL au fost emise în **lunile iulie și august 2010**, respectiv în **trimestrul III 2010** când era disponibilă aplicația cu lista contribuabililor declarați inactivi pe pagina de internet a ANAF, aceste informații fiind opozabile partilor conform prevederilor art. 3 și art. 5 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 819/2008 pentru aprobarea procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, modificat și completat prin Ordinul ANAF nr. 67/2009 și Ordinul ANAF nr. 2258/2010.

- referitor la susținerea contestatoarei că “ nu avea posibilitatea să verifice pe site-ul Ministerului Finanțelor lista cu contribuabilii declarați inactivi, deoarece la data respectivă încă nu era funcțional programul informatic pus la dispoziție de Ministerul Finanțelor, singura posibilitate de a verifica dacă un contribuabil era declarat inactiv, la vremea respectivă era doar Monitorul Oficial” aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în virtutea principiului de drept consacrat “*nimeni nu poate invoca necunoașterea legii*” și având în vedere că lista contribuabililor declarați inactivi și actele normative prin care aceștia au fost declarați inactivi au fost publice și afișate pe site-ul A.N.A.F. care putea fi accesat.

Pe cale de consecință în mod corect și legal s-a constatat că tranzacțiile înscrise în facturile emise în semestrul II 2010 de SC T SRL,



prezentate in anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală, nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, societatea verificată neavând dreptul exercitării dreptului de deducere al TVA aferentă în suma totală de xxxx lei, în considerarea prevederilor art. (3), alin. (1) și alin. (2) din Ordinul Președintelui ANAF nr. 697/2007 coroborate cu prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

**3. Cu privire la TVA stabilită suplimentar în suma de xxxxxxx lei aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorul SC M SRL, s-au reținut următoarele:**

În fapt, din verificarea efectuată s-a constatat că societatea petentă și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă următoarelor facturi de avans emise de către S.C. M S.R.L.:

- factura nr. .... /02.2011 în valoare de xxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxxxx lei reprezentând contravaloare avans conform contractului nr. .... /02.2011 pentru o cantitate de xxxxx kg floarea soarelui la prețul de 2,27 lei/kg;

- factura nr. ....0 /03.2011 în valoare de xxxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxxxx lei reprezentând contravaloare avans conform contractului nr. .... /04.2011 pentru o cantitate de xxxxx kg porumb la prețul de 0,81 lei/kg;

- factura nr. ... /04.2011 în valoare de xxxxxx lei cu o TVA aferentă în suma xxxxxxx lei, reprezentând contravaloare avans conform contractului nr. .... /04.2011 pentru o cantitate de xxxxxxxx kg grâu la prețul de 1,02 lei/kg.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

ART. 145

*“Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”*

Exigibilitatea TVA este reglementată la art.134 și art.134<sup>1</sup> alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“Art.134 - Faptul generator și exigibilitatea – definiții*

*(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile*

*legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

*Art.134<sup>1</sup> (3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.”*

De asemenea este aplicabil art. 134<sup>2</sup> din același act normativ care precizează:

*“ Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

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

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

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. **Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;[...].”***

Exigibilitatea taxei pe valoare adăugată intervine de regulă la data la care are loc faptul generator. În cazul avansurilor potrivit prevederilor legale mai sus citate, **exigibilitatea taxei pe valoare adăugată este anticipată faptului generator și intervine la data încasării avansului**, prin avans înțelegându-se **incasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor înainte de livrarea**.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că, societatea petenta în calitate de cumpărător a încheiat cu SC M SRL în calitate de vânzător următoarele contracte de vânzare-cumpărare:

- contractul de vânzare-cumpărare nr. .... /02.2011 având ca obiect vânzarea cantității de xxxxxxxx kg floarea soarelui la prețul de 2,27 lei/kg cu termen de livrare 31.03.2011 prelungit ulterior prin actul adițional nr.xxx/03.2011 până la data de 31.12.2011.

- contractul de vânzare-cumpărare nr. .... /04.2011 având ca obiect cantitatea de xxxxxxxx kg porumb la prețul de 0,81 lei/kg neavând înscris termenul de livrare a marfii

- contractul de vânzare-cumpărare nr. .... /04.2011 având ca obiect cantitatea de 250.000 kg grâu la prețul de 1,02 lei/kg, termen de livrare 31.05.2011 prelungit ulterior prin Anexa nr.... /05.2011 până la data de

30.11.2011.

In baza acestor contracte SC M SRL a emis catre petentă facturile nr. .... /02.2011, nr. .... /03.2011, nr. .... /04.2011 reprezentand avansuri pentru care petenta si-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata, fara ca aceste avansuri sa fie platite de catre petentă, iar pana la data inspectiei fiscale (25.10.2011 ) operatiunile pentru care s-au emis facturile de avans nu s-au finalizat printr-o livrare de bunuri.

**Mai mult, din adresa Compartimentului Județean de Informații Fiscale nr. .... /09.2011 emisă ca urmare a solicitării A.I.F Arad nr. .... /09.2011 rezultă că SC M SRL nu a declarat în semestrul I 2011 nicio livrare către SC X SRL, în condițiile în care facturile emise în această perioadă de SC M SRL au fost în cuantum de xxxxx lei cu o T.V.A aferentă în sumă de xxxxxxx lei.**

In conformitate cu prevederile legale invocate mai sus, SC X SRL nu avea posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA in suma de totala de xxxx lei aferenta celor trei facturi intrucat pana la data de 25.10.2011 in cazul in speta nu a intervenit nici faptul generator, nici exigibilitatea anticipata intrucat petenta nu face dovada ca a efectuat plata avansurilor ori ca operatiunile s-au finalizat printr-o livrare de bunuri.

Totodata, din verificarea TVA de plata sau de recuperat înregistrata si declarata de petentă în perioada 01.01.2011 - 30.06.2011 s-au constatat următoarele:

- la finele lunii februarie 2011 petenta a înregistrat TVA de recuperat cumulat in suma de xxxxxx lei, iar daca petenta nu ar fi înregistrat factura de avans nr. .... /02.2011 cu TVA deductibila in suma de xxxxxx lei ar fi rezultat TVA de plata in suma de xxxxxxxx lei;

- la finele lunii martie 2011 petenta a înregistrat TVA de plata cumulat in suma de xxxxx lei, iar daca petenta nu ar fi înregistrat factura de avans nr. .... /03.2011 cu TVA deductibila in suma de xxxxxx lei ar fi rezultat o TVA de plata strict in luna in valoare de xxxxxxx lei si o TVA de plata cumulata in suma de xxxxxx lei (xxxxx lei + xxxxxx lei + xxxxxx lei);

- la finele lunii aprilie 2011 petenta a înregistrat TVA de recuperat cumulat in suma de xxxx lei, iar daca petenta nu ar fi înregistrat factura de avans nr. .... /04.2011 cu TVA deductibila in suma de xxxxxx lei, ar fi rezultat o TVA de plata strict in luna in valoare de xxxxxx lei si o TVA de plata cumulata in suma de xxxxx lei (xxxxxxxxlei - xxxxxxx xxxxxx lei);

Ca urmare, se constată ca scopul economic al operațiunilor cuprinse in factura de avans floarea soarelui nr. .... /02.2011 cu TVA deductibila in suma de xxxxx lei, in factura de avans porumb nr. .... /03.2011 cu TVA deductibila in suma de xxxx lei si in factura de avans grâu nr. .... /30.04.2011 cu TVA deductibila in suma de 61.200 lei nu il reprezinta o livrare ulterioara de cereale, ci diminuarea obligatiei reprezentand TVA de plata aferenta perioadei verificate.

In contextul celor invocate mai sus, se retine ca potrivit jurisprudentei europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu (cum este emiterea unei facturi de avans) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Prin urmare, în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, s-a demonstrat că, în cazul prezentat nici un avans nu a fost încasat, ci au fost emise facturi doar în scopul de a obține o deducere de TVA, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv, ținând seama de jurisprudența europeană în domeniu.

De asemenea, conform prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare *„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.”*

Ținând cont de prevederile art. 11, alin. (1) și art. 134<sup>2</sup> alin.2 lit.b din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile jurisprudentei europene, **în mod corect s-a constatat faptul că aceste avansuri nu sunt destinate utilizării în folosul desfășurării de operațiuni taxabile conform prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și că, în cazul în speță nu a intervenit nici faptul generator, nici exigibilitatea anticipată a taxei pe valoarea adăugată întrucât societatea petenta nu face dovada că a efectuat plata avansurilor ori că operațiunile s-au finalizat printr-o livrare de bunuri**, suma de xxxxxx lei (xxxxxxx lei + xxxxx lei + xxxxxxxx lei) fiind stabilită în mod corect și legal de către organele de inspecție fiscală ca TVA suplimentară.

În legătură cu susținerile petentei din contestația formulată referitoare la faptul că inspectorii fiscali invocă jurisprudența europeană (Cazul C-255/02 - Halifax & others) în relațiile comerciale desfășurate cu SC E SRL, SC T SRL, SC M SRL și SC S SRL, fără ca aceasta legislație să aibă legătura cu speța constatată la SC X SRL. și fără a invoca legislația națională, precizăm că, jurisprudența europeană (Cazul C-255/02 - Halifax & others) a fost invocată de către organele de inspecție fiscală pentru fundamentarea constatărilor din raportului de inspecție fiscală înregistrat la AIF Arad sub nr. F-AR ..../10.2010, complementară legislației naționale.

Jurisprudența europeană (Cazul C-255/02 - Halifax & others) a fost invocată în relațiile cu furnizorii SC E SRL și SC M SRL reprezentând contravaloare avansuri de cereale nematerializate, din următoarele considerente :

Deși în Tratatul de la Roma nu se găsesc dispoziții referitoare la

autoritatea și efectul interpretărilor dreptului european asupra resortisanților unui stat, a instituțiilor publice și mai ales a instanțelor naționale, aceste aspecte au fost clarificate și dezvoltate gradual prin jurisprudența Curții, reflectată, de asemenea, în hotărâri pronunțate în procedura reglementată de art. 267 al Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene.

Prin aceste hotărâri s-au stabilit trăsăturile definitorii ale dreptului european, și anume:

- prioritatea normelor europene față de cele interne contrare;
- efectul direct al normelor europene în fața instanțelor naționale;
- obligația de interpretare a dreptului intern conform dreptului comunitar;
- autonomia procedurală națională în aplicarea dreptului european;
- repararea prejudiciilor cauzate persoanelor prin încălcarea normelor comunitare de către stat.

În esență, după aderarea României la Uniunea Europeană, orice prevedere din dreptul național (inclusiv cele prevăzute în Constituție) trebuie să dea prioritate regulilor de drept european, în considerarea celor statuate în Constituția României.

Invederăm că în motivarea contestației sale petenta nu a indicat vreo Normă legală națională care să contravină jurisprudenței utilizate de organele de inspecție fiscală în clarificarea stării de fapt fiscale a SC X SRL.

Astfel, având în vedere cele prezentate, respectiv faptul că avansurile cuprinse în facturile înregistrate în lunile februarie, martie și aprilie 2011 nu au fost plătite, că nu au fost livrate cantitățile de cereale cuprinse în facturile de avans și contractele aferente, coroborat cu faptul că dacă facturile de avans nu ar fi fost înregistrate în evidența contabilă petenta ar fi datorat TVA de plată, în mod corect și legal organele de inspecție au invocat jurisprudența europeană (Cazul C-255/02 - Halifax & others) în completarea art. 11, alin. (1) și art. 145, alin. (2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în ceea ce privește afirmațiile petentei de la punctul 3 din contestație, cu privire la faptul că o parte din facturile emise în avans au fost achitate de SC X SRL, precizăm că aceste afirmații nu sunt însoțite de documente justificative de natura mijloacelor de probă care să dovedească acest lucru, deși organul de soluționare, cu adresa nr. .... /01.2012, a solicitat în mod expres prezentarea acestor dovezi în considerarea art. 213 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, iar documentele anexate adresei de răspuns respectiv balanța furnizorului SC M SRL nu face dovada plății facturilor de avans nr. .... /02.2011, nr. .... /03.2011 factura nr. .... /04.2011.

Asa cum reiese din cele prezentate prin raportul de inspecție înregistrat la AIF Arad sub nr. F-AR .... /10.2011 și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, până la data finalizării controlului contravaloarea facturilor de avans cuprinse în facturile nr. .... /02.2011, nr. .... /03.2011 și nr. .... /04.2011 emise de SC M SRL, nu a fost achitată, din verificarea evidenței contabile

rezultand faptul ca plățile efectuate către furnizorul M SRL sunt la nivelul facturilor emise pentru cerealele livrate, la data încheierii raportului de inspecție fiscală înregistrat la AIF Arad sub nr. F-AR 7.../10.2011, soldul contului 401 analitic „M” cuprinzand în totalitate contravaloarea avansurilor din facturile nr. ..../02.2011, nr. .../03.2011 și nr. .../04.2011.

Petenta deși, susține în contestația depusă ca operațiunile comerciale s-au desfășurat, nu probează cu documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscală cele afirmate având în vedere că în conformitate art. 65 din Codul de procedură fiscală:

„ART. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Astfel constatările organelor de inspecție fiscală sunt conforme cu legislația în materie deoarece petenta nu a achitat facturile cu mențiunea avans primite de la furnizorul SC M SRL până la data finalizării inspecției fiscale societatea petenta neincadrându-se la excepțiile prevăzute de lege privind exigibilitatea TVA care este anticipată faptului generator, numai în condițiile în care avansul este și achitat efectiv.

**4. Cu privire la TVA stabilită suplimentar în suma de xxx lei aferentă achizițiilor efectuate pe baza bonurilor fiscale altele decât cele de combustibil, s-au reținut următoarele:**

În fapt, deși societatea petenta contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de xxxxx lei stabilită prin Decizia de impunere nr...../10.2011, în contestația formulată nu prezintă motive de fapt și de drept referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei aferentă achizițiilor efectuate pe baza bonurilor fiscale altele decât cele de combustibil.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ..../10.2011 organele de inspecție fiscală au constatat că, petenta, în luna ianuarie 2011, și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de ..... lei înscrisă pe bonuri fiscale altele decât cele de combustibil (rovigneta), care nu reprezintă document justificativ pentru deducerea TVA, încalcând prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În legătură cu acest capăt de cerere se reține că, petenta nu a motivat contestația, neprezentând nici motive de fapt și nici motive de drept, conform art.206 alin.(1) lit. c) și lit. d) și art. 213 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

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

*[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază ;”*

art. 213 alin. 1 din același act normativ:

*"(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."*

coroborat cu prevederile Ordinului nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*"2. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 206 din Codul de procedură fiscală - Forma și conținutul contestației (...)"*

*2.5. 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."*

Întrucât societatea petentă nu prezintă motivele de fapt și de drept și nici dovezile pentru care înțelege să conteste această sumă, se va respinge contestația petentei pentru acest capat de cerere, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceasta suma.

**Cu privire la majorările de întârziere aferente TVA stabilita suplimentar in suma de xxxxxx lei si penalitățile de întârziere aferente TVA stabilita suplimentar in suma de xxxxxxxx lei**, invederam ca, dobânzile si penalitățile de întârziere au fost calculate pentru neplata in termen a sumelor reprezentând TVA stabilit suplimentar analizate in cuprinsul prezentei decizii precum si urmare a aspectelor prezentate mai jos:

a) În raportul de inspecție fiscală precedent înregistrat la AIF Arad sub nr. ..../03.2011 s-a constatat ca petenta a înregistrat in evidenta contabila următoarele facturi emise de către S.C. S S.R.L.:

- factura nr. 1/10.2010 in valoare de xxxxxxxxxx lei cu o TVA aferenta in suma de xxxxxxx lei, reprezentând avans conform contractului FN/ 10.2010 pentru o cantitate de xxxxxxxx kg porumb la prețul de 0,530 lei/kg.

- factura nr. 2/10.2010 in valoare de xxxxx lei cu o TVA aferenta in suma de xxxxxx lei reprezentând avans conform contractului ...../10.2010 pentru o cantitate de xxxxxx kg soia la prețul de 1,375 lei/kg.

De asemenea, din raportul de inspecție fiscală precedent rezulta ca in lunile noiembrie 2010 si decembrie 2010 din totalul cantităților facturate in avans a fost livrata si facturata de către S.C. S&L TRADEING S.R.L. cantitatea xxxxxx kg porumb si xxxxxxxx kg soia, fara a fi stornate avansurile facturate inițial pentru aceste cantități, organele de inspecție fiscală colectând TVA conform prevederilor legale.

Ulterior, in lunile ianuarie 2011 si februarie 2011 din totalul cantităților

facturate in avans a mai fost livrata si facturata de către S.C. S S.R.L. cantitatea de xxxxx kg porumb, in valoare de xxxxxx lei cu TVA pentru care petenta si-a exercitat dreptul de deducere in suma de xxxxxxxxx lei, situație prezentata in anexa nr. 8 la raportul de inspectie fiscala, fara a fi stornate din avans.

Pentru cantitățile livrate in lunile ianuarie 2011 si februarie 2011, avansurile facturate inițial au fost stornate in totalitate, cu factura nr. ....../02.2011 emisa de către S.C. S S.R.L, înregistrata in evidenta contabila cu intarziere in luna martie 2011.

Conform prevederilor art. 134<sup>2</sup>, alin. (1) din 571/2003 cu modificările si completările ulterioare *"Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. (2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine: a) la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator;*

Potrivit prevederilor art. 138, lit. a) din 571/2003 cu modificările si completările ulterioare "Baza de impozitare a TVA se reduce in următoarele situații: a) daca a fost emisa o factura fiscala si, ulterior, operațiunea este anulata total sau parțial, inainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

De asemenea, conform prevederilor pct. 20, alin. (1) din HG 44/2004 cu modificările si completările ulterioare date in aplicarea art. 138, lit. a) din Legea 571/2003 cu modificările si completările ulterioare *"(1)... furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii isi ajustează baza impozabila a taxei după efectuarea livrării/prestării.... In acest scop furnizorii/prestatorii trebuie sa emită facturi cu valorile inscise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce... care vor fi transmise si beneficiarului"*

Conform prevederilor art. 148, lit. b) din 571/2003 cu modificările si completările ulterioare "In condițiile in care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplica, deducerea inițiala se ajustează in următoarele cazuri: „(...) b) *daca exista modificări ale elementelor luate in considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxa, inclusiv in cazurile prevăzute la art. 138;*"

Potrivit prevederilor pct. 53, alin. (5), lit. a) din HG 44/2004 cu modificările si completările ulterioare dat in aplicarea art. 148, lit. b) din 571/2003 cu modificările si completările ulterioare "Conform art 148, lit b) din Codul Fiscal, se ajustează taxa deductibila, in situații precum: a) cazurile prevăzute la art. 138, lit a)-c) si e) din Codul Fiscal;"

Având in vedere ca, petenta și- a exercitat dreptul de deducere al TVA **de două ori** (atât la avans cat si la achiziție) pentru cantitatea totala de xxxxxxx kg porumb, organele de inspectie fiscala au procedat conform prevederilor legale amintite la ajustarea dreptului de deducere exercitat inițial prin facturile de avans, astfel:

Suma TVA ce trebuie ajustata este de xxxx lei (xxxxxxx kg x 0,530 lei/kg



x 24 %) din care suma de xxxxxxxx lei (xxxxxxx kg x 0,53 lei/kg x 24%) este aferenta lunii ianuarie 2011 si suma de xxxx lei (xxxxxxx kg x 0,53 lei/kg x 24%) este aferenta lunii februarie 2011, conform situatiel prezentata in anexa nr. 8 la Raportul de Inspecție Fiscala.

Fata de cele anterior prezentate, se retine ca, pentru cantitățile livrate in lunile ianuarie 2011 si februarie 2011, avansurile facturate inițial au fost stornate in totalitate, cu factura nr. ....../02.2011 emisa de către S.C. S S.R.L, inregistrata in evidenta contabila cu întârziere in luna martie 2011.

Astfel pentru lunile ianuarie 2011 si februarie 2011, organele de inspectie fiscala **au efectuat regularizarea TVA deductibila prin scăderea TVA deductibila la luna la care acesta trebuia ajustata si pana la termenul de plata aferent lunii in care a fost înregistrat in evidenta contabila stornarea avansului** (Anexa nr. 15 la Raportul de Inspecție Fiscala) si **au calculat majorări de întârziere de la termenul de plata al TVA aferent lunii in care TVA deductibila trebuia scăzuta si pana la termenul de plata aferent lunii in care a fost inregistrata in evidenta contabila stornarea avansului**, calcul prezentat in anexa nr. 16 la Raportul de Inspecție Fiscala.

b) In urma verificării efectuate si a documentelor justificative puse la dispozitie de societate petenta s-a constatat faptul ca SC X SRL a înregistrat in evidenta contabila următoarele facturi de avans emise de către SC M SRL:

- factura nr. xx/01.2011 in valoare de xxxxxxx lei cu TVA aferenta in suma de xxxx lei, reprezentând contravaloare avans pentru o cantitate de xxxxxx kg floarea soarelui;

- factura nr. xx/.02.2011 in valoare de xxxxxxxxxx lei cu TVA aferenta in suma de xxxxxx lei, reprezentând contravaloare avans pentru o cantitate de xxxxxx kg floarea soarelui; facturile fiind emise de către SC M SRL in baza contractelor nr. 15/30.01.2011 si nr. 20/27.02.2011 (Anexa nr. 10 la Raportul de Inspecție Fiscala). Din analiza clauzelor contractuale a rezultat faptul ca pentru avansurile facturate, furnizorul avea obligația sa livreze cantitatea de floarea soarelui astfel:

- cantitatea de 200.000 kg floarea soarelui, cuprinsa in factura nr. xx/01.2011 pana la data de 27.02.2011

- cantitatea de xxxx kg floarea soarelui, cuprinsa in factura nr. xx/02.2011 pana la data de 31.03.2011

Din verificarea efectuata organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca floarea soarelui in cantitate totala de xxxxxxx kg (xxxxxx kg+xxxxxx kg) nu a fost livrata si de asemenea ca SC A SRL nu a achitat către SC A SRL contravaloarea avansurilor cuprins in facturile nr. xx/01.2011 si nr. xx/02.2011.

In lunile ulterioare au fost anulate cele doua operațiuni, prin emiterea de către SC M SRL a următoarelor facturi de storno avans, prezentate in anexa nr. 9 la Raportul de Inspecție Fiscala:

- factura nr. 1/02.2011 in valoare de -xxxxxx lei cu TVA in suma de

xxxxxxx lei, prin care se storneaza factura nr. 1<sup>1</sup>/01.2011;

- factura nr. 2/03.2011 in valoare de -xxxxxx lei cu TVA in suma de -xxxxxx lei, prin care se storneaza factura nr. 2<sup>1</sup>/02.2011;

Având in vedere faptul ca operațiunile au fost anulate in întregime in lunile următoare emiterii facturilor de avans floarea soarelui si faptul ca marfa pentru care a fost facturat avansul nu a fost livrata, organele de inspecție fiscala au constatat faptul ca scopul economic al operațiunilor cuprinse in facturile de nr. xx/01.2011 si nr. xx/202.2011 nu-l reprezintă o livrare ulterioara de cereale ci diminuarea obligației reprezentând TVA de plata aferenta lunilor ianuarie 2011 si februarie 2011.

In contextul celor invocate mai sus, precizam ca, potrivit jurisprudentei europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu (cum este emiterea unei facturi de avans) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavand conținut economic, va fi ignorat si situația „normala” care ar fi existat in absenta acestui artificiu va fi restabilita. Prin urmare, in situația in care, in urma investigațiilor fiscale, se demonstrează ca, in cazul prezentat nici un avans nu a fost încasat, ci au fost emise facturi doar in scopul de a obține o deducere de TVA, organele fiscale sunt îndreptățite sa solicite plata taxei deduse in mod abuziv, tinand seama de jurisprudenta europeana in domeniu.

Conform prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificările si completările ulterioare *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Tinand cont de prevederile art. 11, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificările si completările ulterioare coroborate cu prevederile jurisprudentei europene, organele de inspecție fiscala au constatat faptul ca aceste avansuri nu sunt destinate utilizării in folosul desfășurării de operațiuni taxabile conform prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare si au efectuat regularizarea TVA deductibila, prin scăderea TVA deductibila aferenta operațiunii reîncadrate la luna la care operațiunea nu a fost luata in considerare si pana la termenul de plata aferent lunii in care a fost înregistrat in evidenta contabila stornarea avansului (Anexa nr. 14 si Anexa nr. 15 la Raportul de Inspecție Fiscala).

**Pentru aspectul prezentat s-au calculat majorări de întârziere de la termenul de plata a TVA aferent lunii in care TVA deductibila trebuia scăzuta si pana la termenul de plata aferent lunii in care acesta a fost înregistrat in evidenta contabila stornarea avansului.**

Pe cale de consecinta luand in considerare cele mai sus prezentate se retine ca, organele de inspecție fiscala au procedat corect la calculul dobanzilor si penalităților de întârziere aferente TVA in suma totala de xxxxx

lei, în conformitate cu prevederile art. 119 și 120 din O.G. nr. 92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în suma totală de xxxxx lei și a majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de xxxxx lei**

**1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de xxxxxx lei aferent semestrului II 2010, s-au reținut următoarele:**

În fapt, societatea petenta a dedus la calculul profitului impozabil pe semestrul II 2010 cheltuielile în sumă de xxxxxxxx lei reprezentând contravaloarea facturilor fiscale de achiziție cereale emise de furnizorul SC T SRL.

Având în vedere că societatea furnizoare SC T SRL a fost declarată contribuabil inactiv, prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 1167/29.05.2009 în vigoare începând cu data de 11.06.2009, la solicitarea Administrației Finanțelor Publice a Sectorului 4 București, fiindu-i anulată înregistrarea în scopuri de TVA din data de 01.07.2009, organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor evidențiate în facturile emise de această societate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1<sup>2</sup>, art. 19 și art. 21 alin.1 și alin.4 lit.r din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, potrivit cărora:

*Art. 11*

*“(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

*Art.19*

*„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

și ale art.21 alin.1 și alin.4 lit.r din același act normativ, potrivit cărora:

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

[...]

(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]*

*r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Potrivit normelor legale mai sus citate, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală iar cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și este adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

Totodata potrivit prevederilor Ordinului ANAF nr. 819/2008 pentru aprobarea procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, modificat și completat prin Ordinul ANAF nr. 67/2009 și Ordinul ANAF nr. 2258/2010:

*”(1) Declararea contribuabililor inactivi se face cu data intrării în vigoare a ordinului președintelui ANAF pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.*

*(2) Lista contribuabililor declarați inactivi se afișează la sediul ANAF și se publică pe pagina de internet a ANAF, la secțiunea Informații publice -Informații privind agenții economici.*

*(3) Ordinul președintelui ANAF pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi intra în vigoare în termen de 15 zile de la data afișării, potrivit prevederilor art. 44 alin. (3) din O. G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. ”*

De asemenea în același act normativ se precizează ca, începând cu data de întâi a lunii următoare intrării în vigoare a ordinului președintelui ANAF pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în lista.

Potrivit prevederilor art. (3), alin. (1) și alin. (2) din Ordinul Președintelui ANAF 575/2006 modificat și completat prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 697/2007 **”De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare cu regim special. Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”**.

Conform prevederilor art.1 din OPANAF nr.1167/29.05.2009 pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi "Se aprobă Lista contribuabililor declarați inactivi prevazuta in Anexa face intreganta din prezentul ordin " listă pe care se regăsește și SC T SRL la poziția nr. ...., iar potrivit art. 4 ordinul intra in vigoare in 3 zile de la data semnării, termen prorogat pana la data de 11 iunie 2009 conform art.I din ordinul nr.1179/01.06.2009 pentru prorogarea termenului de intrare in vigoare a OPANAF 1167/29.05.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.

În spetă, conform Listei contribuabililor declarati inactivi, consultată de către organul de solutionare, contribuabilul SC T SRL a fost declarat ca fiind inactiv începând cu data de **11.06.2009**, conform O.M.F.P. nr.1167/29.05.2009 publicat pe pagina de internet a Ministerului Finantelor Publice (pozitia 71077 din lista), iar începând cu data de **01.07.2009** a fost anulată înregistrarea in scopuri de TVA a acesteia.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că în perioada iulie – august 2010, SC T SRL a emis facturi fiscale desi se afla pe lista contribuabililor inactivi de la data de 11 iunie 2009, data intrarii in vigoare a OPANAF nr.1167/29.05.2009 pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi, societatea petenta înregistrând în contabilitate documentele emise de acesta care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au procedat legal prin neacceptarea ca si cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil a cheltuielilor înscrise în documente care, potrivit legii, nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, motiv pentru care pentru impozitul pe profit în sumă de **xxxxxxx lei** aferent cheltuielilor în sumă de xxxxxxxx lei, se va respinge contestația ca neîntemeiată

**2. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de 3.950 lei aferent perioadei 01.01.2011 - 30.06.2011:**

**2.1 In legatura cu suma de xxxxxx lei reprezentand impozit pe profit nedeclarat in declaratia privind obligatiile de plata la bugetul de stat cod 100 aferente sem. I si sem.II, s-au retinut urmatoarele:**

In fapt, din verificarea efectuata, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca societatea petenta a depus incorect declarația privind obligațiile de plata la bugetul de stat (cod 100) aferenta trimestrului I 2011 si II 2011, declarând in mod eronat la rubrica prevăzuta pentru declararea impozitului pe profit suma 0 lei, fata de impozitul pe profit înregistrat in registrul de evidenta fiscală in suma de 2.979 lei, încălcând astfel prevederile art. 34, alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare.

În legătură cu acest capăt de cerere se reține că, petenta nu a motivat contestația, neprezentând nici motive de fapt și nici motive de drept, conform

art.206 alin.(1) lit. c) și lit. d) și art. 213 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

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

*[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază ;”*

Art. 213 alin. 1 din același act normativ:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.” coroborat cu prevederile Ordinului nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:*

*”2. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 206 din Codul de procedură fiscală - Forma și conținutul contestației (...)*

*2.5. 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.”*

Întrucât societatea petentă nu prezintă motivele de fapt și de drept și nici dovezile pentru care înțelege să conteste această sumă, se va respinge contestația societății pentru acest capat de cerere, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste diferențe.

**2.2 In legatura cu cheltuielile privind combustibilul in suma de xxxxxx lei aferente perioadei 01.01.2011 – 30.06.2011 s-au retinut urmatoarele:**

**În fapt**, în perioada 01.01.2011 – 30.06.2011, societatea petentă a înregistrat cheltuieli privind combustibilul în suma de xxxxxxxx lei în baza bonurilor fiscale emise de diverși furnizori conform Anexei nr. 19 la Raportul de inspecție fiscală, destinat utilizării autovehiculelor aflate în patrimoniul sau de către administratorul societății, pe care le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent semestrului I 2011.

**În drept**, în conformitate cu art. 21 alin.4 lit.t din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“Cheltuieli

ART. 21

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

(...)

t) în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului 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, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. 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;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”

Luând în considerare prevederile legale aplicabile în perioada verificată se reține faptul că, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor reprezentând contravaloare combustibil, în conformitate cu art. 21 alin. (4) lit. t din Codul Fiscal, aplicabil în perioada verificată, nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane cu excepțiile prevăzute la situațiile în care vehiculele se înscriu în oricare dintre categoriile prevăzute la pct.1-3 al articolului mai sus citat.

Asa cum s-a aratat si la punctul 1 al prezentei decizii in legatura cu taxa pe valoarea adauagata aferenta achizițiilor de combustibil, în condițiile în care, pentru autovehiculele care nu depasesc o greutate maxima autorizata de 3.500 kg si nu au mai mult de 9 scaune de pasageri legiutorul a limitat in mod special deductibilitatea cheltuielilor aferente achizitiilor de combustibil, cu exceptia celor pentru autovehicule care se incadreaza in anume categorii de utilizari prevazute expres si limitativ de lege, iar societatea petenta nu a facut dovada ca utilizarea autoturismului aflat in dotare se incadreaza intr-una din aceste categorii, afirmațiile petentei nesuținute cu documente justificative neintrând în categoria mijloacelor de probă de natură a dovedi consumul de combustibil pentru utilizarea exclusiva a autoturismelor de catre salariatul angajat cu atributii de agent de vanzari si transportul la si de la locul de desfășurare a activității pentru salariatii proprii, pentru a se încadra la excepțiile prevăzute la art.21 alin.4 lit.t din Codul Fiscal, astfel ca in virtutea principiului general de drept „*exceptio est strictissimae interpretationis*”, acestea nu pot fi luate in considerare in soluționarea favorabilă a contestației, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestația va fi respinsă ca

neîntemeiată.

Ținând cont de aspectele prezentate la pct.1.1 și pct.1.2, organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect la recalcularea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2011 - 30.06.2011, rezultând la 06.2011 un profit impozabil în sumă de xxxxx lei determinat conform prevederilor art. 19, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct. 12 din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de xxxxx lei, prin aplicarea cotei de 16% prevăzută la art. 17 din același act normativ, fata de impozitul 0 lei declarat de societate.

Referitor la dobanzile și penalitățile de întârziere în suma de xxxxx lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma totală de xxxxx lei prin Decizia de impunere F-AR nr. xxxxxxxx/10.2011 emisă de Activitatea de Inspectia Fiscala Arad, se retine ca stabilirea de dobanzi și penalități de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura impozitului pe profit stabilite în sarcina petentei, contestația a fost respinsă și pentru debitul reprezentând dobanzi și penalități de întârziere în suma totală de xxxxxx lei, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile potrivit art. 11, alin.1<sup>2</sup>, art.19, art.21alin.4 lit.r și lit.t, art.134 și art. 134<sup>1</sup> alin.3, art. 145 alin.1, art.145<sup>1</sup>, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.45<sup>1</sup> din H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 (\*actualizată\*) pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Ordinului ANAF nr. 819/2008 pentru aprobarea procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, modificat și completat prin Ordinul ANAF nr. 67/2009 și Ordinul ANAF nr. 2258/2010, art. (3), alin. (1) și alin. (2) din Ordinul Președintelui ANAF 575/2006 modificat și completat prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 697/2007, pct.2.5 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 65, art. 85, art. 86, art.87, art.205, art. 206, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## **DECIDE**

1. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în ..... împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR



nr. ....../10.2011 emis de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, ca inadmisibilă.

**2. Respingerea contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ....../10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală de **xxxxx lei** reprezentând: impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de xxxx lei cu dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de xxxx lei; taxa pe valoarea adăugată în suma de xxxxxx lei cu dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de xxxxx lei, ca neîntemeiată.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Timisoara, în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director executiv ,