

SENTINȚA CIVILĂ NR. 257
Ședința publică din 29 aprilie 2013

PREȘEDINTE:

GREFIER:

Pe rol se află pronunțarea asupra acțiunii în contencios administrativ formulată de reclamanta SC X SRL prin Administrator Judiciar Expert SPRL Arad în contradictoriu cu pârâții Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad și Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad - Biroul Soluționare Contestații, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Mersul dezbaterilor și concluziile orale ale părților au fost consemnate în încheierea de amânare a pronunțării hotărârii din data de 22.04.2013, încheiere ce face parte integrantă din prezenta sentință.

CURTEA

Deliberând, constată următoarele:

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel Timișoara la data de 19.09.2012, reclamanta S.C. „X” S.R.L., reprezentata prin administrator judiciar S.P.R.L. cu sediul în Arad, a chemat în judecată pe pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, solicitând ca prin sentința ce se va pronunța să se dispună:

- anularea Deciziei nr./20.03.2012 emisa de parata DGFP Arad -Biroul soluționare contestații prin care a fost respinsă contestația formulată de subscrisa împotriva Deciziei de impunere F-AR nr./21.10.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR nr./21.10.2011;

- anularea Deciziei de impunere F-AR nr./21.10.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR nr./21.10.2011 emise a'e parata A.I.F. Arad, înregistrată la AIF sub nr./20.12.2011, și pe cale de consecință să obligați organul emitent să emită o nouă decizie de impunere cu o nouă bază de impozitare corespunzătoare.

În motivarea acțiunii, arată că la data de 21.11.2011 i s-a comunicat Raportul de Inspecție fiscală nr. F-AR...../21.10.2011 precum și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspecția fiscală nr. F- AR...../21.10.2011, prin care au fost calculate sume suplimentare de plată după cum urmează:

- impozit pe profit calculat suplimentar în suma de xxxxx lei;
- majorări de întârziere la impozitul pe profit în suma de xxxxx lei;
- TVA suplimentar de plată în suma de xxxxxxxx lei;
- majorări de întârziere aferente TVA în suma de xxxxxx lei.

Prin Decizia nr./20.03.2012 emisa de DGFP Arad - Biroul Soluționare contestații, contestația formulată împotriva actelor fiscale a fost respinsă, parata DGFP Arad - Biroul Soluționare contestații considerând în primul rând ca raportul de inspecție fiscală nu putea fi atacat întrucât doar Decizia de impunere este titlul de creanță care devine executoriu.

Reclamanta apreciază ca și raportul de inspecție fiscală poate fi contestat; în acest sens, art. 205 alin. 1 din Codul de procedură fiscală prevede că o contestație administrativă poate avea ca obiect nu numai titlul de creanță, ci și alia acie administrativ - fiscale., iar această normă specială se coroborează cu Legea nr. 554/2004. dreptul comun în materia contenciosului administrativ, care în art. 18 alin. 2 prevede că operațiunile administrative care au stat la baza emiterii actului supus judecării pot forma și ele obiect al controlului de legalitate, împreună cu actul pe care l-au premers.

Pe fond, reclamanta susține că în mod nelegal organele de control nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate de societatea noastră cu SC T SRL, în valoare totală de lei plus TVA, motivația organului de control a fost că societatea SC T SRL a fost declarată ca societate inactivă în baza ordinului Presedintelui ANAF nr. 1167/29.05.2011,

Reclamanta arată că furnizorul amintit la data semnării contractelor și realizarea tranzacțiilor (livrări de cereale), nu a fost declarat inactiv, deoarece procedura de declarare așa cum prevede legea nu a fost îndeplinită. Mai mult, la data încheierii contractelor, societatea noastră 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 Monitorul Oficial.

Consideră că prevederile legale pe care le invocă organul de control în cuprinsul raportului fiscal și a Deciziei atacate, anume Ordinul presedintelui ANAF nr. 819/2008, citat din actul de control "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 67/2009 : "Declarația contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României partea I a Ordinului Presedintelui ANAF pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi", nu au fost respectate deoarece OP ANAF nr. 1167/29.05.2009 nu a fost publicat în Monitorul Oficial al României partea I așa cum prevede legea.

Cu privire la cheltuielile în suma de xxxxxx lei, efectuate în perioada 01.01.2011 - 30.06.2011, reprezentând cheltuieli cu combustibilul consumat pentru desfășurarea activității principale a societății, susține că sumele constând în TVA, impozit pe profit și majorări de întârziere conform deciziei de impunere, sunt nelegale întrucât inspectorii fiscali au interpretat în mod eronat prevederile legale ale art. 21 alin. 4 lit. t din Legea 571/2003, în sensul că la punctul 1 al art. 21 alin. 4 lit. t sunt trecute câteva excepții, excepții la care se încadrează și reclamanta:

" t) în perioada 01 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 din următoarele categorii: 1. vehiculele utilizate exclusiv pentru intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare al activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehicule utilizate de agenții de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă.

Aceasta deoarece obiectul său principal de activitate este "Intermedieri în comerțul cu produse diverse (import - export) 4619", iar în organigrama societății avem persoane angajate care îndeplinesc atribuțiile de agent de vânzări. Astfel, sumele calculate suplimentar de inspectorii fiscali le considerăm nelegale.

Referitor la relațiile comerciale pe care societatea le-a desfășurat cu SC ESDACARD 2009 SRL, SC T SRL, SC M SRL, SC S SRL, unde inspectorii fiscali invocă jurisprudența europeană cazul C-255/02 Halifax & others pentru a calcula TVA majorări de întârziere, impozit pe profit, consideră nelegală ca măsură luată, deoarece cazul invocat de organele de control are o cu totul altă speță iar acestea nu au dreptul de a ignora operațiunile economice încheiate cu societățile amintite mai sus pentru că nu au o bază legală, și mai mult, o parte din facturile emise în avans au fost achitate de către societatea noastră.

Cazul C-255/2 Halifax & Others, este o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare în ceea ce privește interpretarea din a 6-a directiva 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistem comun al taxei pe valoare adăugată. Aceasta cerere a fost formulată Curții de către inițiatori, împotriva vămilor deoarece au fost respinse de la rambursarea de TVA sau scutirea de plată în cadrul unor livrări intracomunitare de bunuri și servicii.

Comparația nu subzistă întrucât societatea nu a făcut nici un artificiu pentru a diminua impozitele și taxele de plătit la stat, iar inspectorii fiscali nu au nici o bază legală, pentru a le

calcula suplimentar. De altfel, pe tot parcursul RIF-ului inspectorii fiscali, au invocat temeuri legale din legislația națională, mai puțin în această situație.

Pentru considerentele de mai sus, solicită admiterea acțiunii și desființarea în întregime a actelor administrative fiscale atacate, obligând organul emitent să emită o nouă decizie de impunere cu o nouă bază de impozitare corespunzătoare.

În drept: art. 218 Cod Procedura Fiscală, Legea nr. 554/2004.

Parata DGFP Arad a depus la dosar întâmpinare prin care a invocat cu prioritate excepția inadmisibilității cererii de anulare a RIF nr.F-AR nr...../21.02.2011, invocând în esență, dispozițiile relevante din Codul de procedură fiscală și Normele de aplicare, pe baza cărora numai decizia de impunere, ca titlu de creanță este susceptibilă de a fi atacată pe cale administrativă și ulterior, în instanță.

Pe fond, a solicitat respingerea acțiunii reiterând argumentele expuse în soluționarea contestației administrative.

Analizând acțiunea formulată, Curtea reține ca sumele stabilite suplimentar prin actele fiscale contestate în cauză se compun din următoarele:

I. 1. *TVA calculată suma de xxx lei aferentă achizițiilor de combustibil cu privire la care reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în perioada 01.01.2011- 30.06.2011. Achizițiile erau destinate utilizării autoturismelor din patrimoniu de către administratorul societății, și erau efectuate pe baza de bonuri fiscale având menționate pe verso numărul de înmatriculare.*

În drept, organele fiscale au avut în vedere dispozițiile art. 145 alin.2 C. fisc., reprezentând sediul reglementării în materie de TVA, condițiile de exercitare a dreptului de deducere prev. la art.146 alin. 1 C. fiscal, limitele speciale ale dreptului de deducere în cazul vehiculelor prev. la art.145/1 alin.1 C. fisc., cu excepțiile preazute la lit.a, având semnificațiile definite de pct.45/1 lit.e și f din HG nr.44/2004, privind Normele metodologice de aplicare.

În esență, s-a arătat că potrivit pct.45/1 lit.e din Norme, *vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenții de vânzări, în sensul art.145/1 alin.1 lit.a C. fisc., trebuie să fie utilizate de angajații persoanei impozabile, în principal, pentru activitățile enumerate de textul menționat, iar vehiculele pentru transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității, sunt utilizate atunci când există dificultăți evidente de a găsi ale mijloace de transport și când există un acord colectiv cu angajații, prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport, potrivit pct.45/1 lit.f din Norme, cu precizarea că pentru un agent de vânzări, se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat.*

Reclamanta a justificat consumul de combustibil prin aceea că are punct de lucru în loc. Simand - activitate de birou și depozit de cereale - unde se deplasează un angajat al societății pentru conducerea gestiunii, cu autoturismul pus la dispoziție de societate pentru a se deplasa și de la și de la ;oc«i ce munca, conform an.25 din Regulamentul intern.

Deși organul de soluționare a contestației a pus în vedere reclamantei să depună dovezi în sensul art.206 C. fiscal din care să rezulte că îndeplinește toate cerințele restrictive impuse pentru a se încadra în excepțiile prevăzute de textele menționate pentru deductibilitatea TVA, în cazul vehiculelor care nu depășesc o greutate maximă autorizată de 3500 kg și nu au mai mult de 9 scaune pasageri - aceasta nu a furnizat astfel de dovezi, respectiv, *ordine de deplasare sau foi de parcurs pentru a proba utilizarea vehiculului în exercitarea atribuțiilor agentului de vânzări, conform fișei postului, în cadrul activităților specifice dintre cele enumerate de pct.45/1 lit.e din Norme, iar în cazul transportului la și de la locul de desfășurare al activității, s-a evidențiat lipsa dovezilor îndeplinirii celor două cerințe prevăzute în mod cumulativ la pct.45/1 lit.e din Norme, respectiv, motivații privind existența unor dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și lipsa acordului colectiv cu angajații, înregistrat la autoritățile competente, prin care angajatorul se obligă să asigure acestora transportul în mod gratuit.*

Așadar, simpla invocare a obiectului de activitate al societății, ca "intermedieri în comerțul cu produse diverse (import-export) 4619" pentru a justifica atribuțiile unui agent de vânzări, precum și a faptului că în organigrama societății există persoane care îndeplinesc astfel de atribuții - sunt irelevante, în lipsa oricăror probe concrete în sensul celor de mai sus, privind utilizarea vehiculului în aceste scopuri. Aceasta cu atât mai mult cu cât, așa cum

a aratat organul de soluționare a contestatiei, este vorba de excepții de la regula nedeductibilitatii TVA, prevăzută la art.145/1 alin.1 C. fiscal, excepții de stricta interpretare si aplicare iar reclamanta nu a adus prin acțiune vreun argument de fapt sau de drept prin care sa conteste motivatia acestuia.

2. Aceleași argumente generice fara o susținere in fapt si in drept, formulate de reclamanta in calitate de petenta in fata organului de soluționare a contestatiei administrative, au fost reiterate in acțiune *si cu privire ia impozitul pe profit de calculat suplimentar de organul de control*, pentru cheltuielile cu combustibilul de xxxx lei, efectuate in perioada 01.01.2011 -30.06.2011.

Si, in acest caz se constata ca in mod legal, organele fiscale au raportat aceeași situatie de fapt la dispozițiile incidente in materia impozitului pe profit, respectiv, la situatiile de excepție privind deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul, prevăzute la art.21 alin.4 lit.t pct.1 C. fisc, in mod similar cu dispozițiile art.145/1 alin.1 lit.a C. fisc privind deductibilitatea cu TVA, concluzionând ca aceleași cheltuieli cu combustibilul efectuate de reclamanta in perioada mentionata, nu au fost justificate in concret drept cheltuieli deductibile ia calculul profitului impozabil, in sensul dispozițiilor mentionate.

In consecința, in temeiul art.19 alin.1 C. fiscal si pct.12 din Norme, organul de contro l a recalculat profitul impozabil de xxxxxxx lei pe perioada verificata, obținând *un impozit pe profit suplimentar aferent de xxxxxxx lei*, prin aplicarea cotei de 16% prevăzută de art.17 C. fiscal, fata de impozitul 0 declarat de societate.

II. *Suma de xxxxxxx lei stabilita suplimentar ca TVA aferent achizițiilor de la furnizorul SC T SRL*, declarat inactiv, precum si *suma de xxxxxx lei impozit pe profit in semestrul II al anului 2010*, stabilit suplimentar si aferent cheltuielilor de xxxxxxx lei reprezentând contravaloarea facturilor fiscale de achiziție cereale emise de același furnizor.

In esența, reclamanta a sustinut ca procedura de declarare ca inactiv a furnizorului mentionat nu a fost legal indeplinita, astfel ca tranzacțiile incheiate cu acesta la momentul respectiv trebuiau considerate valabile.

1. *Cu privire la TVA*, instanta retine pe baza probelor administrate in cauza ca, in fapt, suma de xxxxxxx lei, reprezintă achiziții de cereale efectuate de reclamanta in perioada *iulie -august 2010*, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere al TVA in suma de xxxxx lei, iar furnizorul SC T SRL a fost declarat inactiv in perioada 11.06.2009 - 09.10.2010, motiv pentru care a fost anulata înregistrarea sa in scopuri de TVA incepand cu 01.07.2009.

Referitor la normele care reglementează procedura declararii unui contribuabil ca inactiv si consecințele acestora, instanta constata succesiunea acestora in timp in perioada de referința dupa cum urmeaza:

Ordinul ANAF nr.819/2008, modificat si completat prin Ordinul nr.67/2009, stipula la art.3 ca *declararea contribuabililor ca inactivi se face incepand cu data publicării in Monitorul Oficial - Partea I a ordinului președintelui ANAF pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi*, iar conform art.5, *evidenta acestora se publica pe pagina de internet a ANAF la secțiunea „informații publice”*.

Potrivit modificării intervenite prin OPANAF nr.2258/2010, *declararea contribuabililor ca inactivi se face cu data intrării in vigoare a ordinului președintelui ANAF pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi*, si nu incepand cu data publicării in Monitorul Oficial, asa cum prevedea reglementarea anterioara. Aceasta modificare corespunde cu cea adusa art. 11 alin. 1/2 teza ultima din Codul fiscal, prin OUG nr.46/2009 publicata in *M. Of. Nr.347 din 25.05.2009*, potrivit careia *„Lista contribuabililor declarați inactivi se publica pe pagina de internet a MFP - portalul ANAF si va fi adusa la cunostiinta publica in conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui ANAF.”*

In speța, OPANAF nr. 1167/29.05.2009 pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi, la care face referire reclamanta, publicat pe site-ul ANAF la secțiunea „Legislație”, a fost emis si semnat la data de 29.05.2009, iar potrivit art.4 urma sa intre in vigoare in termen de 3 zile de la data semnării. Prin ordinul ulterior, nr. 1179/01.06.2009, *termenul stabilit pentru intrarea in vigoare a OPANAF nr.1167/29.05.2009, a fost prorogat pana ta 11.06.2009* - potrivit datelor prezentate de organul fiscal si necontestate in concret de reclamanta.

Așadar, cata vreme OPANAF nr. 1167/29.05.2009 a fost publicat pe pagina de internet a MFP-ANAF cuprinzând în cadrul listei contribuabililor declarați inactivi la poziția nr. 71077 pe contribuabilul SC T SRL, și a intrat în vigoare la data 11.06.2009, după data de 29.05.2009, a intrării în vigoare a noii modificări legislative aduse Codului fiscal fiind în concordanță cu acestea, reclamanta nu mai putea susține caracterul informal al procedurii pe motiv că respectivul ordin nu a fost publicat în Monitorul Oficial.

Cat privește apararea reclamantei că nu putea verifica respectiva listă pe site-ul MFP, deoarece la momentul respectiv programul informatic pus la dispoziție de minister nu ar fi fost funcțional, aceasta subzista în condițiile în care ar fi invocat și ar fi dovedit că era vorba despre o aplicație informatică specială care putea fi accesată doar în anumite condiții or, în speță, respectiva informație a fost postată pe site-ul public al ANAF care putea fi accesat de orice persoană.

În aceste condiții, chiar dacă norma de aplicare a art. 11 alin. 1/2 C fiscal, așa cum a fost modificat la 25.05.2009, a apărut în anul 2010 prin OPANAF nr.2258/2010, reclamanta nu poate pretinde vreo vătămare din acest punct de vedere, cu atât mai mult cu cât facturile furnizorului SC T SRL au fost emise în lunile *iulie și august 2010*, deci în trimestrul III al anului 2010, când reclamanta trebuia să cunoască situația furnizorului sau și consecințele acestuia, în virtutea reglementării anterioare a art.3 al OPANAF nr.575/2006, modificat și completat prin OPANAF nr.697/2007, potrivit cu care *"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 prev. la alin. 1 nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal."*

Prin urmare, în mod corect organele fiscale au considerat că reclamanta nu putea să-și exercite dreptul de deducere al TVA înscrisă în facturile emise de furnizorul menționat, dând eficiență dispozițiilor art. 11 alin. 1/2 teza I C fiscal, potrivit cărora „nu sunt iuate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui ANAF”, precum și prevederilor OPANAF nr.819/2008, cu modificările ulterioare, potrivit cărora, *incepând cu data de întâi a lunii următoare intrării în vigoare a OPANAF pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi, se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în lista - în cazul SC T SRL anularea înregistrării în scopuri de TVA intervenind la 01.07.2009, având ca OPANAF nr.1167/29.05.2009 a intrat în vigoare la 11.06.2009.*

2. Organul de control a stabilit impozit pe profit suplimentar în sarcina reclamantei de xxx lei, aferent semestrului II al anului 2010 pentru c/val facturilor de achiziție emise de același furnizor declarat inactiv, tranzacțiile nefiind luate în considerare în baza aceluiași dispoziții ale art.11 alin.1/2 teza I C fiscal, cu consecința neacceptării ca și cheltuielă deductibilă la calculul profitului impozabil a cheltuielilor aferente acestor facturi, ca documente care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, conform art.3 al OPANAF nr.575/2006, modificat și completat prin OPANAF nr.697/2007.

Și de această dată, reclamanta a combătut argumentele organului de control cu aceeași motivație de fapt, care nu poate fi primită, așa cum s-a arătat. În drept, autoritățile fiscale au avut în vedere dispozițiile specifice în materia impozitului pe profit, respectiv, art.19 alin.1 C. fiscal privind modul de calcul al profitului impozabil, ale art.21 alin.1 C. fiscal potrivit cărora, la determinarea acestuia sunt considerate cheltuieli deductibile numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, precum și cele ale alin.4 lit.r al aceluiași articol, conform cărora, nu sunt cheltuieli deductibile „cheltuielile înregistrate în evidența contabilă care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui ANAF” - suspendarea certificatului de înregistrare fiscală fiind consecința legală a declarării ca inactiv a contribuabilului SC T SRL, *incepând cu 11.06.2009 până la data de 09.10.2010*, a reactivării acestuia conform OPANAF nr.2515/23.09.2010.

III. Cu privire la suma de xxxxx lei stabilită cu titlu de TVA suplimentar ca fiind aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorul SC M SRL, instanța reține că reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA pentru 3 facturi de achiziții cereale întocmite în avans în perioada februarie-aprilie 2011, corespunzător cu 3 contracte de vânzare-cumpărare încheiate la aceleași date cu același furnizor, contractele privind cantitățile floarea-soarelui

și grâu având termenele de livrare prelungite ulterior prin acte adiționale la 31.12.2011 și, respectiv 30.11.2011, iar contractul privind cantitatea de porumb neavând înscris un termen de livrare.

Organul de control a constatat în mod legal că reclamanta nu putea să-și exercite dreptul de deducere al TVA pentru suma totală aferentă celor 3 facturi, întrucât până la data inspecției fiscale - 25.10.2011, nu a făcut dovada plății avansurilor și nici a faptului că operațiunile s-au finalizat printr-o livrare de bunuri, astfel că în speță nu a intervenit nici faptul generator al TVA și nici exigibilitatea anticipată.

Aceasta deoarece nu este incidență excepția prevăzută de art.134/2 alin.2 lit.b C. fiscal, prin derogare de la regula prevăzută de alineatul 1 al aceluiași articol, a exigibilității taxei la data când intervine faptul generator, pentru simplul fapt că *nu s-a încasat avansul pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, așa cum prevăd dispozițiile menționate, avansurile fiind definite de teza ultimă a alineatului ca fiind plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora.*

Așadar, contrar susținerilor reclamantei organul fiscal a invocat dispozițiile naționale pertinente situației constatate, iar jurisprudența europeană în cazul C- 255/02 - Halifax a fost invocată doar în mod suplimentar, urmare a similitudinii cu situația din speța instanței europene care a statuat în esență că, orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat, iar situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Instanța reține că trimiterea la jurisprudența instanței europene este pe deplin justificată în condițiile în care, pe de-o parte, organul de control și de soluționare a contestației administrative și-au argumentat convingerea că emiterea respectivelor facturi a avut ca scop doar obținerea unui avantaj fiscal, acela de a obține deducerea TVA, calculând sumele substanțiale care ar fi rezultat cu titlu de TVA de plată în sarcina reclamantei la sfârșitul lunilor februarie -aprilie 2011 în lipsa înregistrării celor 3 facturi de avans cu TVA deductibilă - fila 20 din Decizia nr./20.03.2012, iar pe de altă parte, principiul amintit în jurisprudența menționată este pe deplin concordant cu principiul fiscal din legislația internă enunțat în art.11 alin.1 C. fiscal, potrivit cu care „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”.

IV. Referitor la alte tranzacțiile efectuate de reclamantă cu SC E SRL, SC M SRL, SC S SRL, *organele fiscale le-au reținut ca fiind relevante doar cu privire la majorările de întârziere ce decurg din TVA-ul aferent acestor tranzacții* pentru următoarele considerente:

a. Pentru două facturi emise SC S SRL în luna octombrie 2010, reprezentând avans livrare cereale conform contractelor corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a reclamantei, organele fiscale au constatat că o parte din cereale au fost livrate și facturate de furnizor dar nu au fost stornate avansurile facturate inițial, motiv pentru care s-a colectat TVA-ul aferent, însă acesta ca urmare a emiterii unor acte fiscale pe baza raportul de inspecție fiscală precedent nr...../02.03.2011, care nu formează obiectul prezentei cauze.

Situația care a fost avută în vedere de către organul de control în prezenta cauză a fost aceea că ulterior, în lunile ianuarie-februarie 2011, furnizorul SC S SRL a mai livrat și facturat o cantitate suplimentară de cereale pentru care reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere în sumă de xxxxxx lei, fără a fi stornate din avans, iar avansurile facturate inițial au fost stornate în totalitate prin factura furnizorului nr.xxxxx/05.02.2011, care a fost înregistrată în evidența contabilă cu o întârziere de o lună.

Constatând că reclamanta și-a exercitat de două ori dreptul de deducere al TVA pentru cerealele livrate ulterior - la avans și la achiziție, organele de control au procedat la ajustarea dreptului de deducere al TVA, în temeiul art. 138 lit.a C. fiscal privind reducerea bazei de impozitare în situația anulării totale sau parțiale a operațiunii, ulterior emiterii facturii fiscale, însă înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, și în temeiul pct.20 alin.1 din HG nr.44/2004, privind normele de aplicare, potrivit cărora furnizorii își ajustează baza impozabilă după efectuarea livrării, scop în care trebuie să emită facturi cu semnul

minus când baza de impozitare se reduce, *facturi care se transmit beneficiarului*. Totodată, autoritățile fiscale au avut în vedere dispozițiile art. 148 lit.b C. fiscal, referitoare la ajustarea deducerii inițiale *în situația în care există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile intervenite după depunerea decontului de taxă*, inclusiv în cazurile prev. de art. 138 C. fiscal, deci și în cazul prevăzut de lit.a. precum și de pct.53 alin.5 lit.a din Norme, care stipulează în mod expres ca. potrivit art. 148 lit.fc C. fiscal, se ajustează taxa deductibilă, în cazul prev. la art. 138 lit.a C. fiscal.

b. Cu privire la două facturi emise în avans de către SC M SRL *în lunile ianuarie și februarie 2011*, înregistrate în evidența contabilă a reclamantei, reprezentând c/val unor cantități de cereale s-a reținut, în mod similar cu celelalte 3 facturi emise de același furnizor, că respectivele cereale nu au fost livrate iar reclamanta nu a achitat furnizorului c/val avansurilor menționate în facturi *însă, în lunile următoare cele două operațiuni au fost anulate întrucât furnizorul a emis facturi corespunzătoare de stornare*.

În consecință, autoritățile fiscale au constatat că aceste avansuri nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale reclamantei, în sensul art. 145 alin.2 lit.a C. fiscal, scopul nefiind livrarea ulterioară de bunuri ci diminuarea obligației de plată a TVA, motiv pentru care au procedat la regularizarea TVA și la calculul majorărilor de întârziere *de la termenul de plată a TVA aferent lunii în care TVA deductibilă trebuia scăzută și până la termenul de plată aferent lunii în care s-a înregistrat stornarea avansului în evidența contabilă*, fiind incidente aceleași dispoziții din Codul fiscal și din Norme, menționate la situația de la lit.a.

3. În mod similar, în urma reverificării perioadei 01.07.2010 - 31.12.2010, pe baza deciziei de reverificare nr...../26.09.2011 și a documentelor puse la dispoziție de reclamantă, s-a procedat în ceea ce privește factura din 23.10.2010, emisă de furnizorul SC E SRL, înregistrată de reclamantă în evidența contabilă, reținându-se că nu a fost livrată cantitatea de cereale corespunzătoare până la data de *31.01.2011* prevăzută pentru livrare în contractul nr.53 din aceeași dată.

Prin urmare, având în vedere faptul că în luna decembrie 2010, societatea a înregistrat TVA de recuperat xxxx lei, față de suma de xxxxxx lei cât ar fi înregistrat TVA de plată dacă nu ar fi înregistrat factura de avans menționată, precum și acela că operațiunea a fost stornată în întregime în luna *februarie 2011*, organul de control a considerat în mod justificat că operațiunea a avut ca scop diminuarea obligației de plată a TVA, conform art. 11 alin.1 coroborat cu art. 145 alin.2 lit. a, procedând la regularizarea TVA în același mod ca în cazul precedent.

Concluzionând cu privire la cele 3 operațiuni menționate, instanța reține că autoritățile fiscale au procedat în mod temeinic și legal cu privire la ajustarea și regularizarea TVA, având în vedere finalizarea operațiunilor fiscale în cadrul perioadei supuse controlului, respectiv, până la data de *30.06.2011*, iar reclamanta nu a prezentat nici un argument de drept cu care să combată susținerile acestora, și nici nu a contestat în concret modul de calcul al majorărilor de întârziere la TVA-ul aferent. Așa cum s-a arătat, referirea organului de soluționare a contestației la jurisprudența în cazul C- 255/02 - Halifax este pertinentă, în condițiile în care s-a dovedit că operațiunile fiscale repetate ale reclamantei au avut ca scop diminuarea obligației de plată a TVA, argumentele sale reflectând astfel concordanța reglementărilor interne cu jurisprudența europeană, parte integrantă din dreptul intern, conform principiilor constituționale.

V. În ceea ce privește pct.4 din decizia de soluționare a contestației administrative privind TVA stabilit suplimentar pentru suma de 182 lei aferentă unor achiziții pe baza unor bonuri fiscale altele decât cele de combustibil, precum și pct.2.2 referitoare la completarea incorectă a declarației cod 100 aferentă trimestrului I și II din 2011, unde reclamanta a declarat 0 lei impozit pe profit în loc de xxxxxx lei - instanța reține că organul de soluționare a contestației a respins contestația ca nemotivată, în temeiul art.206 alin.1 lit. c și d C. proc. fisc, întrucât nu a cuprins nici un argument de fapt și de drept cu privire la aceste aspecte, neexistând nici un motiv

pentru a cenzura soluția acestuia asupra punctelor menționate, în condițiile în care nici prin acțiunea de față reclamanta nu face vreo referire la acestea.

În raport cu considerentele de fapt și de drept expuse, actele administrativ fiscale contestate apar ca fiind temeinice și legale, neputând fi primite nici argumentele reclamantei, invocate pe cale de excepție, cu privire la soluția dată în contestația administrativă asupra raportului de inspecție fiscală, având în vedere pe de-o parte, că acesta cuprinde doar constatări de fapt și drept și nu reprezintă un act administrativ fiscal producător de efecte juridice, conform art.41 C. proc. fisc, iar pe de altă parte, jurisprudența constantă în materie în sensul că, doar în măsura anulării a titlului de creanță și a deciziei de soluționare a contestației administrative, ca acte administrative, instanța de contencios se poate pronunța și asupra *legalității operațiunilor administrative ce au stat la baza emiterii actului supus judecării*, în sensul art. 18 alin.2 din Legea nr.554/2004.

Prin urmare, acțiunea reclamantei va fi respinsă în totalitate ca neîntemeiată și se ia act că nu s-au solicitat cheltuieli de judecată părții căzute în pretenții, conform art.274 C. proc. civ.

PENTRU ACESTE MOTIVE ÎN NUMELE LEGII HOTĂRĂȘTE:

Respinge contestația formulată de reclamanta SC X SRL, prin administrator judiciarSPRL Arad, în contradictoriu cu pârâta D.G.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală - Biroul Soluționare contestații, împotriva RIF nr. F-AR/21.10.2011, a deciziei de impunere nr. F-ÂR/21.10.2011 și a deciziei de soluționare a contestației administrative nr./20.03.2012.

Fără cheltuieli de judecată.

Cu recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Pronunțată azi 29.04.2013 în ședință publică.

J.A

PREȘEDINTE,

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.