



Ministerul Finantelor Publice

**Agentia Națională de Administrare Fiscală
Directia Generala a Finantelor Publice
a Judetului Vâlcea**



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. ... din08.2011

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC E. F. SRL Rm.Vâlcea, ... înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din06.2011 .

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea, cu adresa nr. ... din ...06.2011 asupra contestației formulate de SC E. F. SRL înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din06.2011.

Contestația are ca obiect suma de ... lei stabilită prin decizia de impunere nr.F-VL ... din05.2011 și raportul de inspecție fiscală nr.F-VL .../...05.2011, întocmite de organele de inspecție fiscală și comunicate la data de/...05.2011, conform procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare nr.... existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- ... lei impozit pe profit ;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- ... lei taxă pe valoarea adăugată ;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;

Contestația este semnată de T. C. în calitate de administrator al societății și de avocat G. B. .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.(1), lit.a) din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de **S.C. E. F. SRL** înregistrată sub nr. ..din06.2011.

Procedura legala fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele :

Petenta contestă în parte Decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, motivând următoarele :

A) Petenta contestă suma de **TVA** dedusă de SC E. F. SRL de la contribuabili declarați inactivi pentru care organele de control nu a acordat drept de deducere, astfel :

- ... lei TVA aferenta facturilor fiscale, reprezentând achiziții de marfă de la SC L.I. SRL, pentru care s-a susținut că este contribuabil declarat inactiv la data de 01.04.2010;

Petenta susține că suma de ... lei reprezintă TVA dedusă corect de SC E. F. SRL, din următoarele considerente :

- facturile emise în perioada 04.03.2010-24.11.2010, în valoare de ...lei sunt legal întocmite, atestă operațiuni reale, fiind înregistrate în jurnalul pentru cumpărări;

- s-au întocmit note de intrare recepție pentru toate facturile, s-au întocmit fișe de magazie pentru fiecare produs în parte, facturile fiind înregistrate în evidența contabilă ;

- toate mărfurile achiziționate în valoare de ... lei au fost revândute la diferiți clienți, fiind colectat TVA mai mare decât TVA-ul dedus, întrucât s-a colectat TVA și la adaosul comercial practicat de SC E. F. SRL .

- facturile fiscale emise de SC E. F. SRL către diverși clienți au fost înregistrate legal și cronologic în jurnalul pentru vânzări.

- din informațiile luate de pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, la data de 03.06.2011 rezultă că SC L.I. SRL este o societate în stare de funcționare înregistrată din data de 17.10.2005 și dacă ar fi fost declarată inactivă ulterior, acest fapt nu i se poate imputa .

- în raportul de inspecție fiscală se face mențiunea că SC L. I. SRL este contribuabil inactiv din data de 01.04.2010 însă se poate observa că nu se acordă drept de deducere al TVA nici la facturile emise înainte de această dată, respectiv suma de ... lei .

B) Petenta susține că organele de control nu au dat drept de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, pe motivul că societățile furnizoare nu au declarat livrările prin declarația cod 394 în anul 2010 .

Din această sumă petenta contestă TVA în sumă de ... lei, din următoarele considerente :

a) Astfel petenta susține că suma de ... lei TVA deductibilă aferentă facturilor emise de SC A. C. SRL, nr./...03.2010, nr./...03.2010 și nr./...03.2010 a fost dedusă corect de agentul economic întrucât facturile constituie documente justificative, operațiunile înscrise în ele cuprind date reale, iar bunurile înscrise în facturi au fost recepționate cu notele de recepție nr./...02.2010, nr./...03.2010 și nr./...03.2010 .

Petenta susține că cele 6 anvelope auto ... au fost folosite pentru înlocuirea anvelopelor la autovehiculele din patrimoniul societății, respectiv VL-91-TRI, existând bonuri de consum și procese verbale privind înlocuirea acestora, semnate de comisia de recepție .

În ceea ce privește suma de ... lei petenta susține că a dedus TVA la facturile emise de SC A. C. SRL și SC A. P. SRL , operațiunea a fost înregistrată corect de SC E.

F. SRL, având în vedere că facturile respective constituie documente justificative, iar operațiunile înscrise în ele cuprind date reale . Acestea au fost înregistrate în evidența contabilă, în deconturile de TVA și în declarația cod 394 .

Petenta susține că având în vedere că cei doi furnizori nu au declarat livrările prin declarația cod 394, nu se poate imputa lui SC E. F. SRL care nu este în culpă și care nu avea cum să influențeze modul în care agentul economic vânzător a înregistrat și a declarat operațiuni ulterioare livrării .

b) suma de ... lei TVA deductibilă aferentă facturilor emise de SC A. P. SRL, nr./...03.2010 și nr./...03.2010, reprezentând anvelope auto petenta susține că a fost dedusă corect de agentul economic întrucât facturile constituie documente justificative, operațiunile cuprinse în ele cuprinzând date reale .

C) Petenta contestă din suma de ... lei, numai suma de ... lei reprezentând TVA considerat de echipa de control ca dedus nejustificat de societate aferent materialelor de construcție, tiglă, tablă, materiale pentru finisaje exterioare, mozaic, tencuială, glafuri, granit, tapet, vopsea, achiziționate de la diferite firme întrucât clădirea existentă în patrimoniul societății nu este o construcție din cărămidă ci dintr-un material ușor .

Petenta susține că toate materialele facturate au fost recepționate, înregistrate în jurnalul pentru cumpărări, în fișele de magazie și în evidența contabilă, deci reflectă operațiuni reale, ele se găsesc fizic în patrimoniu, fiind încorporate și atașate construcției în care funcționează societatea .

Petenta susține că facturile au fost cuprinse în decontul de TVA și declarația cod 394 .

D) Petenta contestă totodată din TVA deductibilă în sumă de ... lei suma de ... lei, pentru care organele de control nu au acordat drept de deducere întrucât este aferent consumului de combustibil motorină, care a fost calculat conform foilor de parcurs pentru distanțe mai mari decât cele reale .

Petenta arată că inspectorii fiscali nu aveau competența pentru a stabili consumurile normate ale vehiculelor și nu au apelat la părerea unui expert .

Petenta susține că potrivit raportului de expertiză tehnică extrajudiciară întocmit de expert G. C. D., rezultă consumurile normate de combustibil la mijloacele de transport proprietatea SC Extra Fruta SRL, astfel :

- autoutilitara BC autotractor - consum de 37,00 l /100 Km ;
- semiremorcă DA frigorifică - consum 4,55 l / 100 Km ;
- semiremorcă DA frigorifică - 4,55 l /100 Km .

Pentru autoutilitara BC autotractor VOLVO FH ... nr. de înmatriculare VL-50-TRI s-a calculat de agentul economic un consum de 45 l / 100 Km, de către echipa de inspecție fiscală un consum de 40 l /100 km , iar din raportul de expertiză tehnică un consum de 37 l /100 Km .

Petenta susține că valoarea diferențelor între consumul de motorină declarat de agentul economic și cel constatat în sumă totală de ... lei s-a determinat valoarea TVA la suma de ... lei față de ... calculat de organul de control, deci rezultă o diferență de TVA calculată în plus de ... lei .

În ceea ce privește dobânzile și penalitățile aferente TVA în sumă de ... lei, petenta susține că echipa de control a stabilit în plus majorări de întârziere în sumă de ... lei aferente diferenței suplimentare de TVA de ... lei .

Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, petenta susține că a fost stabilit ca urmare a unor cheltuieli nedeductibile, deși în realitate, pot fi considerate cheltuieli deductibile fiscal, respectiv :

- suma de ... lei reprezintă cheltuieli cu materialele de construcții înregistrate în cont 6028 achiziționate de la SC M. SA și SC T. M. SA pe bază de facturi fiscale înregistrate în evidența contabilă, materialele nu sunt lipsă din patrimoniu și se regăsesc în stoc conform listelor de inventariere .

- suma de ... lei reprezintă cheltuieli înregistrate de societate reprezentând achiziții de bunuri- piese auto de la societățile SC A. C. SRL, SC A. P. SRL și SC A.T. SRL , facturi ce nu au fost declarate ca livrări prin declarația 394 pe anul 2010 de aceste societăți .

Petenta susține că bunurile aprovizionate au fost recepționate și înregistrate în evidența contabilă .

- suma de ... lei reprezintă cheltuieli cu materialele de construcții înregistrate în cont 6028 achiziționate de la SC D. C. SRL, SC K. SRL etc.

Petenta precizează că materialele au fost recepționate, facturile au fost înregistrate în jurnalul pentru cumpărări și în evidența contabilă, ele se regăsesc în patrimoniul societății conform listelor de inventariere la 31.12.2010 .

În concluzie, petenta susține că a înregistrat corect ca și cheltuieli deductibile fiscal suma totală de ... lei pentru care echipa de inspecție fiscală a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de lei .

Referitor la majorările de întârziere, petenta contestă suma de ... lei .

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC E. F. SRL are sediul social în loc.Rm.Vâlcea, județul Vâlcea, este înregistrată la ORC sub nr.J38/.../2009 și are cod fiscal

Impozitul pe profit a fost verificat în baza Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, perioada verificată fiind 23.11.2009 – 31.12.2010 .

1) Organele de inspecție fiscală au constatat pentru anul 2009 un impozit pe profit în sumă de ...lei , ca urmare a cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei, reprezentând cheltuieli cu materialele de construcții înregistrate în contul 6028 care au fost achiziționate de la SC M. SA , de la SC T.M. SA reprezentând 3,5 to spărturi TRC și 1.230 kg de spărturi travertin .

Din verificarea documentelor de evidență contabilă, organele de control au constatat că aceste materiale de construcții nu aveau unde să fie utilizate întrucât clădirea existentă în patrimoniul societății nu este o construcție din cărămidă, ci dintr-un material ușor unde nu se pretează utilizarea acestor materiale .

Astfel, organele de control au constatat că materialele au fost aprovizionate în cantități mari și nu s-a constatat utilizarea acestora la sediul societății sau în scopul realizării de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a înregistrat cheltuieli cu achizițiile de bunuri - piese auto de la societăți comerciale în valoarea de ... lei, respectiv :

- SC A. C. SRL - FF nr./...03.2010, /...03.2010, /...03.2010 reprezentând 6 anvelope auto, FF nr./...03.2010 și nr./...03.2010 reprezentând 4 anvelope auto emisă de

SC A. P. SRL, FF nr./...03.2010, nr./...03.2010, nr./...03.2010, nr./...03.2010 reprezentând 5 anvelope auto , 6 arcuri suspensie emise de SC A. T. SRL pe care acestea din urmă nu le-a declarat ca și livrări prin declarația cod 394 declarația informativă privind achizițiile și livrările de bunuri efectuate pe teritoriul național în anul 2010 .

Din consultarea bazei de date a MFP a rezultat că societățile furnizoare nu au declarat aceste livrări, respectiv SC A. C. SRL București CUI ... prin Declarația nr. /..07.2010, SC A. P. SRL București, CUI ... prin Declarația nr./...07.2010, SC A. T. SRL ... prin Declarația nr.....07.2010-această societate chiar nu a declarat nici o livrare de bunuri în sem.I 2010 .

Având în vedere aceste considerente, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile înscrise în aceste documente nu conțin date reale, facturile nu constituie documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii și nu au acordat drept de deducere a sumei de ... lei, în baza art.21, alin.1, alin.4, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art.6, alin.1 din Legea nr.82/1991 .

3) Organele de control au constatat că SC E.F. SRL a înregistrat pe cheltuieli suma de ... lei reprezentând materiale de construcții (țiglă, tablă, materiale pentru finisaje exterioare, amorsă, mozaic, tencuială, glafuri, granit, glafuri travertin, tapet , vopsea) materiale pentru finisaje exterioare achiziționate de la SC D. C. SRL , SC K. SRL .

Din verificările efectuate, organele de control au constatat că aceste materiale de construcții nu aveau cum să fie utilizate întrucât clădirea existentă în patrimoniul societății nu este din cărămidă, ci dintr-un material ușor unde nu se pretează a fi folosite aceste materiale pentru finisaje exterioare .

Potrivit notei explicative date de administratorul societății , T. C. F. a menționat ca acestea “sunt la sediul firmei, iar altele nu-și mai aduce aminte unde au fost utilizate.”, fara a preciza care sunt acestea.

Astfel, organele de control au constatat că aceste cheltuieli nu au fost făcute în scopul realizării de venituri impozabile, drept pentru care nu a fost acordat drept de deducere al cheltuielilor în sumă de ... lei .

Taxa pe valoarea adăugată a fost verificata in baza Legii 571/2003, privind Codul Fiscal, a HG nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, perioada verificată fiind 23.11.2009 - 31.12.2010, constatându-se următoarele :

a) Organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul economic în perioada 23.11.2009 - 31.12.2009 a dedus TVA în sumă de ... lei aferent facturilor fiscale emise de SC L. I. SRL, contribuabil declarat inactiv la data de04.2010 .

Nu au fost respectate dispozițiile art.146, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare .

b) Organele de control au constatat că societatea verificată a dedus nejustificat TVA în sumă de ... lei la combustibil - motorină .

Astfel potrivit foilor de parcurs întocmite de societate s-a constatat că în unele cazuri distanțele prezentate în foile de parcurs sunt mai mari decât cele reale, cum ar fi spre exemplu :

- pe ruta Rm.Vâlcea - București și retur distanța menționată în foaia de parcurs este de 600 Km, cea reală este de 450 Km .

- pe ruta Rm.Vâlcea - Drăgășani și retur distanța menționată în foaia de parcurs este de 300 km, cea reală este de 110 km .

- pe ruta Rm.Vâlcea-Pitești și retur distanța menționată în foaia de parcurs este de 375 km, cea reală este de 150 km .

- pe ruta Rm.Vâlcea-Horezu și retur distanța menționată în foaia de parcurs este de 160 km, cea reală este de 100 km .

Organele de control au constatat că aceste necorelații denotă din faptul că aceste foi de parcurs nu exprimă în toate cazurile realitatea și au fost întocmite pentru a înregistra cheltuieli cu combustibilul cât mai mari și a deduce TVA, fără a avea la bază documente justificative reale, nefiind respectate dispozițiile art.145, alin.2, lit.a și art.146, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

c) Organele de control au constatat că societatea verificată și-a dedus nejustificat TVA în sumă de ... lei aferent unor materiale de construcții (țiglă, tablă, materiale pentru finisaje exterioare, amorsă, mozaic, tencuială, glafuri granit, glafuri travertin, spărturi travertin, tapet, vopsea) materiale pentru finisaje exterior, achiziționate de la SC D. C. SRL, SC K.SRL, SC M. SA .

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste materiale de construcții nu aveau unde să fie utilizate întrucât clădirea existentă în patrimoniul societății nu este o construcție din cărămidă, ci dintr-un material ușor unde nu se pretează utilizarea materialelor precum țiglă, amorsă, tencuială, vopsele, materiale pentru finisaje exterioare .

Organele de control au constatat că pe facturile de la SC D. C. SRL codul fiscal menționat pe factura la beneficiar nu este al SC E. F. SRL, ci CUI

Organele de control nu au acordat deductibilitate la TVA aferent materialelor de construcții în sumă de ... lei, întrucât nu au fost respectate dispozițiile art.145, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu dispozițiile art.146, alin.1 din același act normativ .

d) Organele de control nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de ... lei aferent FF nr./...03.2010, nr./...03.2010, nr./...03.2010 emisă de SC A. C. SRL reprezentând 6 anvelope auto și deasemenea nu a acordat drept de deducere a TVA în sumă de lei aferent FF nr./...03.2010 și nr./...03.2010 reprezentând 4 anvelope auto emise de SC A. P. SRL .

Organele de inspecție fiscală au constatat că din analiza bazei de date a MFP aceste societăți comerciale care apar ca furnizori pentru SC E. F. SRL nu au declarat aceste livrări către societatea verificată .

Organele de control au constatat că operațiunile înscrise în aceste documente nu conțin date reale, iar facturile nu constituie documente justificative, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, drept pentru care acestea nu au acordat drept de deducere.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de ... lei reprezentând impozit pe profit, TVA și majorări de întârziere aferente acestora, stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea este legal datorată de **SC E.F. SRL** .

1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ...lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

Cauza supusa soluționării este dacă petenta are dreptul de deducere al cheltuielilor și al taxei pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri aprovizionate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză completă asupra operațiunilor comerciale derulate între aceasta și societățile furnizoare, astfel încât să se poată stabili starea de fapt fiscală, iar pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar nu este precizat temeiul de drept încălcat de petentă.

În fapt, SC E. F. SRL a înregistrat în anul 2010 cheltuieli în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferente achizițiilor de piese auto facturate de diverși furnizori, respectiv :

- SC A. C. SRL - FF nr./...03.2010, ./...03.2010, /...03.2010 reprezentând 6 anvelope auto;

- SC A. P. SRL - FF nr..../...03.2010 și nr.../...03.2010 reprezentând 4 anvelope auto ;

- SC A. T. SRL - FF nr./...03.2010, nr./...03.2010, nr./...03.2010, nr./...03.2010 reprezentând 5 anvelope auto , 6 arcuri suspensie ;

Din consultarea bazei de date a MFP, organele de inspecție fiscală au constatat că societățile furnizoare nu au declarat aceste livrări prin declarația informativă privind achizițiile și livrările de bunuri efectuate pe teritoriul național în anul 2010, cod 394 .

Drept urmare acestea nu au acordat drept de deducere al cheltuielilor în sumă de ... lei în conformitate cu dispozițiile art.21, alin.1 și alin.4, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, **fără însă a se preciza dispozițiile legale încălcate de petentă .**

În drept, art. 21, alin.1 și alin.4, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele :

“ (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 :

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

Art.6, alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată la 18.06.2008, precizează următoarele :

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

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

Dintre cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, se numără și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Totodată se reține că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în conturile de cheltuieli și TVA deductibilă contravaloarea unor piese de schimb, iar din consultarea bazei de date a MFP a rezultat că societățile furnizoare nu au declarat, prin declarația informativă privind achizițiile și livrările de bunuri efectuate pe teritoriul național în anul 2010, cod 394, că ar fi efectuat livrări către SC E. F. SRL .

În baza acestor constatări, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere al cheltuielilor în sumă de ... lei și al taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, pe motiv că operațiunile înscrise în aceste documente nu conțin date reale, iar facturile fiscale nu constituie documente justificative .

Față de aceste considerente avute în vedere de organele de inspecție fiscală în dispunerea măsurii de neacordare a dreptului de deducere al cheltuielilor și al taxei pe valoare adăugată înscrise pe facturile emise de SC A. C. SRL București, SC A. P. SRL București, SC A. T. SRL, *organele de soluționare a contestației apreciază că simplu fapt că acești furnizori nu au declarat la organul fiscal teritorial livrările de bunuri, prin declarația 394, nu poate conduce la ideea că operațiunile economice în discuție nu ar fi fost desfășurate în realitate și că bunurile aprovizionate nu provin de la acești furnizori .*

Din analiza raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată, *nu a rezultat dacă bunurile achiziționate cu facturile în cauză au fost recepționate, dacă au fost utilizate de petenta și respectiv dacă societatea a realizat cu acestea venituri impozabile și operațiuni taxabile .*

Astfel, fata de cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză amănunțită a facturilor de aprovizionare privind modul de întocmire a acestora, astfel încât sa rezulte ca acestea nu întrunesc calitatea de document justificativ, acestea limitându-se numai la constatarea că operațiunile nu sunt reale întrucât acestea nu au fost declarate de societățile furnizoare .

Drept urmare se reține ca organele de control aveau obligația de a analiza operațiunile derulate având în vedere următoarele :

- datele înscrise în facturi ;
- documentele de transport ;

- documentele privind receptia bunurilor, locul de depozitare si modul de deținere și utilizare ;
- documentele de evidență de catre persoanele care au gestionat bunurile in cauza ;
- liste de inventariere ;
- prețurile de cumparare comparativ cu bunurile de acelasi fel tranzacționate de societate sau chiar de alți agenți economici de același profil ;
- caracterul întâmplător, ocazional sau permanent al relațiilor comerciale derulate cu furnizorul in cauza ;
- orice alte documente care pot asigura descrierea completa a operatiunilor comerciale .

Totodata raportat la cadrul legal privind elementele principale ce trebuie sa le cuprinda documentele justificative, din raportul de inspectie fiscala și decizia de impunere contestată nu rezultă că organele de control ar fi constatat nereguli privind intocmirea corecta a facturilor ce trebuiau sa cuprindă pe lângă denumirea documentelor : data emiterii facturii ; denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare ale persoanei impozabile care emite factura ; denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare ale reprezentantului fiscal; denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz ; codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului; baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă; alte elemente menite să asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate .

Așa fiind, organele de solutionare apreciază că simplu fapt că furnizorii lui SC E. F. SRL nu au declarat livrările, în cauză nu sunt constatări suficiente de natura să susțină temeiurile legale avute in vedere de organele de control la stabilirea în sarcina societății de cheltuieli nedeductibile și de taxă pe valoare adaugata suplimentară .

Față de considerentele reținute anterior, rezultă că organele de inspectie fiscală aveau obligația să demonstreze și să stabilească dacă petenta a fost de rea credință sau a fost implicată în operațiuni care au condus la deducerea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată din aceste facturi de aprovizionare pentru niste bunuri care nu le apartin furnizorilor înscriși in acestea, ori prin raportul de inspectie fiscală și decizia de impunere nu s-au consemnat asemenea aspecte.

Astfel, organele de inspectie fiscală trebuiau să utilizeze mijloacele de probă prevăzute la art.49 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala astfel :

“(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în conditiile legii, administreaza mijloace de probă, putând proceda la :

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor si a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor ;

d) efectuarea de cercetari la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate si apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Totodata, trebuiau avute in vedere prevederile art.64 si art.65 alin (2) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, care mentioneaza :

Art. 64

“Forta probanta a documentelor justificative și evidentelor contabile

Documentele justificative și evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

Art. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale[...]

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.”

Ori analizând constatările cuprinse în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, nu rezultă că organele de inspecție fiscală au realizat acest lucru astfel încât să se concluzioneze că operațiunile economice nu s-ar fi derulat în realitate și astfel petenta să nu aibă drept de deducere al cheltuielilor și al taxei pe valoarea adăugată .

Mai mult decât atât, **la stabilirea diferenței suplimentare de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală nu au precizat care este temeiul de drept încălcat de petentă și în baza căruia s-a reținut în sarcina sa această obligație bugetară .**

Însă din prevederile OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, se rețin următoarele :

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

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

Ori ca și consecință fiscală a faptei, așa cum a fost constatată, organele de inspecție fiscală nu au întemeiat pe text și articol de lege diferența de taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei .

Din cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept în vigoare aferent faptelor constatate .

Astfel, raportat la dispozițiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală, care stipulează că : " În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...] " și având în vedere considerentele prezentate anterior, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

Drept urmare, se impune desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr.F-VL nr/...05.2011 - impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și CAP III- impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de /...05.2011 și refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep., care precizează :

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare .

2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei

Cauza suspusă soluționării este dacă organele de soluționare a contestației se pot pronunța asupra deductibilității cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă materialelor de construcții, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză amănunțită privind utilizarea acestora .

În fapt, în perioada decembrie 2009 - 30.11.2010, SC E. F. SRL a înregistrat în contul 6028 “ Cheltuieli cu alte materiale consumabile “ suma de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferente materialelor de construcții care au fost achiziționate de la SC M. SA , SC D. C. SRL, SC K. SRL , SC T. M. SA, SC C. SRL, SC V. SRL , SC V. P. SRL .

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste materiale de construcții nu aveau unde să fie utilizate întrucât clădirea existentă în patrimoniul societății nu este o construcție din cărămidă, ci dintr-un material ușor unde nu se pretează utilizarea materialelor precum țiglă, tablă, amorsă, tencuială, vopsele, materiale pentru finisaje exterioare, glafuri granit, spărturi travertin etc .

Odată cu formularea contestației petenta a anexat la dosarul cauzei trei procese verbale de recepție în care se menționează că au fost executate lucrări de înlocuire acoperiș depozit pentru care au fost utilizate unele materiale de construcții, cum ar fi : țiglă metalică, coamă semirotundă, bordură, tablă lisa, șuruburi, cârlig jgheab etc, precum și executarea unor lucrări de montare a unor aplice și leduri în depozit .

În drept, art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“ (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.”

Art.145, alin.2, lit.a din același act normativ, precizează următoarele :

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

a) operațiuni taxabile;”

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se reține că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a înregistrat în contul 6028 “Cheltuieli cu alte materiale consumabile” și în contul de taxă pe valoarea adăugată deductibilă contravaloarea unor materiale de construcții, fără ca aceasta să poată să justifice că materialele aprovizionate au fost utilizate pentru realizarea de venituri impozabile și operațiuni taxabile .

Astfel, prin constatările efectuate organele de inspecție fiscală au apreciat că materialele de construcții nu aveau unde să fie utilizate întrucât clădirea existentă în patrimoniul societății nu este o construcție din cărămidă, ci dintr-un material ușor unde nu se pretează utilizarea materialelor precum țiglă, amorsă, tencuială, vopsele, materiale pentru finisaje exterioare, etc .

În contestația formulată petenta susține că toate materialele aprovizionate au fost recepționate, înregistrate în jurnalul pentru cumpărări, în fișele de magazie și în evidența contabilă, deci reflectă operațiuni reale, ele se găsesc fizic în patrimoniu, fiind “ încorporate și atașate construcției în care funcționează societatea .”

Deasemenea petenta susține că o parte din materialele aprovizionate au fost utilizate la lucrări executate în regie proprie, conform procesului verbal de recepție nr./....11.2010, iar altele se găsesc în patrimoniul societății conform listelor de inventariere la 31.12.2010 .

Potrivit notei explicative dată în fața organului de control la data de 06.05.2011 de administratorul societății cu privire la scopul pentru care au fost achiziționate aceste materiale, se reține că acesta a precizat că “ **unele sunt la sediul firmei și altele nu mi-aduc aminte de ele** “, fără a mai exista alte explicații în acest sens .

Față de cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală trebuiau să solicite informații suplimentare de la administratorul societății și să efectueze verificări la fața locului în vederea stabilirii realității aprovizionărilor cu materialele de construcții, precum și a modului de utilizare al lor, respectiv dacă acestea au fost sau nu încorporate în clădire .

Simplu răspuns dat de administratorul societății cu privire la aceste materiale că “ **unele sunt la sediul firmei și altele nu mi-aduc aminte de ele**” nu reprezintă un

argument suficient pentru a concluziona că aceste bunuri nu au fost utilizate de societate pentru realizarea de venituri impozabile și operațiuni taxabile .

Astfel, organele de inspecție fiscală trebuiau să utilizeze mijloacele de probă prevăzute la art.49 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala astfel :

“(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la :

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor ;

d) efectuarea de cercetari la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Totodata, trebuiau avute în vedere prevederile art.64 și art.65 alin (2) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, care menționează :

Art. 64

“Forta probanta a documentelor justificative și evidentelor contabile

Documentele justificative și evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

Art. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale[...]

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.”

Față de cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală trebuiau să solicite explicații de la administratorul societății și să stabilească care sunt materialele de construcție care au fost folosite pentru sediul firmei și care sunt materialele de care “nu-și mai aduce aminte “ și care puteau fi folosite în alte scopuri .

Or analizând constatările cuprinse în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, nu rezultă că organele de inspecție fiscală au realizat acest lucru astfel încât să se concluzioneze că operațiunile economice nu s-ar fi derulat în realitate și petenta să nu aibă drept de deducere al cheltuielilor și al taxei pe valoarea adăugată .

Având în vedere aceste considerente, organele de soluționare a contestației apreciază că echipa de control trebuia să solicite explicații suplimentare cu privire la

modul de utilizare al materialelor de construcție, care sunt locațiile unde ar fi putut fi utilizate acestea precum și dacă petenta deține sau nu situații de lucrări, procese verbale de recepție .

Din nota explicativă luată de organele de inspecție fiscală **nu rezultă că organele de control au solicitat să li se prezinte documente justificative întocmite în acest sens**, pentru a se stabili cu certitudine dacă aceste materiale au fost sau nu folosite de societate pentru realizarea de venituri și operațiuni taxabile .

Așa cum s-a reținut în situația de fapt prezentată, odată cu formularea contestației petenta a anexat la dosarul cauzei trei procese verbale de recepție în care se menționează că au fost executate lucrări de înlocuire acoperiș depozit pentru care au fost utilizate unele materiale de construcții, cum ar fi : țiglă metalică, coamă semirotundă, bordură , tablă lisa, șuruburi, cârlig jgheab etc, precum și că au fost executate lucrări de montare a unor aplici și leduri în depozit .

Însă dacă se au în vedere documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că petenta pe lângă materialele enumerate anterior, a mai inclus pe cheltuieli și tva deductibilă și contravaloarea unor materiale de construcții cum ar fi : 3,5 to spărturi TRC și 1.230 Kg spărturi travertin, mozaic, glafuri granit, materiale pentru finisaje exterioare, fără însă ca petenta să facă vreo referire cu privire la acestea .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii caracterului nedeductibil al cheltuielilor în sumă de ... lei și al taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

Astfel, raportat la dispozițiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală, care stipulează că : " În solutionarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...] " și având în vedere considerentele prezentate anterior, organele de soluționare a contestației se vor pronunța în consecință .

Drept urmare, se impune desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr.F-VL nr./...05.2011 - impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și CAP III- impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 23.05.2011 și refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep., care precizează :

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare .

3) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare a contestației se pot pronunța asupra legalității taxei pe valoarea adăugată aferentă aprovizionărilor efectuate de petentă de la SC L. I. SRL, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză completă a operațiunilor comerciale derulate între cele două societăți, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, iar textul de lege avut în vedere în decizia de impunere, la temeiul de drept, nu este aplicabil anului 2010 .

În fapt, în anul 2010 SC E. F. SRL a dedus TVA în sumă de ... lei aferent facturilor fiscale emise de SC L. I. SRL .

Organele de inspecție fiscală, prin decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, au reținut că acest furnizor a fost declarat inactiv la data de 01.04.2010, drept pentru care nu a fost acordat drept de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

La stabilirea diferenței suplimentare de taxă pe valoarea adăugată, în decizia de impunere, la temeiul de drept, organele de inspecție fiscală au avut în vedere dispozițiile art.146, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la 31.12.2009, precum și dispozițiile art.3, alin.2 din OANAF nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor de declarare a contribuabililor inactivi .

În drept, speței în cauză îi sunt aplicabile dispozițiile art.146, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2010 și are următorul conținut :

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 .”

Art.3, alin.2 din Ordinul nr.575/2006 privind stabilirea și declararea contribuabililor inactivi, precizează următoarele :

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

Potrivit prevederilor legale invocate anterior, se reține că un contribuabil pentru a-și exercita dreptului de deducere al taxei, aceasta trebuie să dețină o factură fiscală 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 de către o persoană impozabilă .

Totodată se reține că documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a înregistrat TVA deductibilă aferentă unor bunuri achiziționate de la SC L. I. SRL București .

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea furnizoare ar fi fost declarată inactivă la data de 01.04.2010, fără a avea la bază un document în acest sens prin care să se cunoască situația reală a furnizorului SC .L. I. SRL .

Potrivit art.1, alin.1 din Ordinul nr.575/2006 privind stabilirea și declararea contribuabililor inactivi, **“(1) Contribuabilii vor fi declarați inactivi dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiții:**

a) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale, prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

b) organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.”

Din datele prezentate în faza administrativă de soluționare, respectiv din situația emisă de Oficiul Național al Registrului și Comerțului cu privire la SC L.I. SRL, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că ultimele înregistrări sunt efectuate la data de **01.04.2010**, iar **societatea se află în dizolvare, sediu expirat și mandat administratori expirat** .

Totodată rezultă că în perioada 2007-2009 această societate nu a desfășurat activitate, cifra de afaceri a fost zero, iar pentru anul 2010 nu se face nici un fel de referire în acest sens .

Același lucru rezultă și din punctul de vedere exprimat de organele de control cu privire la contestația formulată, nr./...06.2011, în care se menționează următoarele :

“ SC L. In. SRL - ... nu este declarat contribuabil inactiv de la data de 01.04.2010 cum eronat se afirmă în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere ci este declarat în insolvență cu mandat de administrare expirat și sediu social expirat .

SC L. I. SRL - ... nu a depus declarații de impozite și taxe în cursul anului 2010 pentru a stabili realitatea tranzacțiilor între cele două societăți .”

Față de cele de mai sus, se reține că nu există o consecvență în constatările și susținerile organelor de inspecție fiscală, întrucât pe de-o parte acestea au stabilit că SC L. I. SRL este un furnizor inactiv, stabilind TVA suplimentar în funcție de această împrejurare, fără a avea la bază un document emis în acest sens, iar pe de altă parte, în faza de soluționare a contestației acestea susțin că este în insolvență cu mandat de administrare și sediu social expirat .

Din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală **nu rezultă dacă acestea s-au documentat și au solicitat verificări încrucișate pentru a se putea stabili care este situația juridică reală a furnizorului SC L. I. SRL, dacă acesta a efectuat livrări către SC E. F. SRL și dacă acesta a colectat TVA aferentă** .

Ca principiu general, taxa pe valoarea adăugată este rezultatul aplicării, la nivelul fiecărui stadiu al producției sau comercializării, la valoarea adăugată, adică la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adăugată se face de așa manieră încât la sfârșitul ciclului industrial și/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscală totală care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra prețului de vânzare suportate de consumator.

Cu alte cuvinte, pentru a se facilita calculul și colectarea, cota TVA se aplică la prețul de vânzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de producție sau comercializare, dar și pentru a se evita efectul cumulativ al impozitării în cascadă, trebuie dedusă din TVA încasată (colectată) de la clienți, TVA plătită furnizorilor, pentru cumpărările de bunuri sau servicii.

Astfel, atunci când o societate facturează TVA clientului său, ea acționează în contul statului, căruia va trebui să-i plătească diferența între TVA colectată de la clienți și TVA plătită furnizorilor săi care, la rândul lor, au procedat la colectarea și vărsarea (virarea) TVA la bugetul statului.

Din cele de mai sus se reține că TVA se bazează pe principiul sau mecanismul deductibilității pentru aplicarea căruia fiecare subiect calculează taxa asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate și deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț.

Or, dacă începând cu data de 01.04.2010 SC L. I. SRL figurează ca societate dizolvată la ORC, operațiunile ulterioare sunt numai în sensul lichidării acesteia, iar SC E. F. SRL nu mai avea cum să înregistreze în evidența contabilă aprovizionări după această dată, astfel încât aceasta din urmă să aibă drept de deducere al taxei .

În ceea ce privește textul de lege avut în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea diferenței de taxă pe valoarea adăugată, în decizia de impunere ce reprezintă titlu de creanță susceptibil de a fi contestat, la temeiul de drept, organele de inspecție fiscală au înscris textul de lege care era în vigoare până la data de 31.12.2009, deși în raportul de inspecție fiscală a fost menționat cel care era valabil pentru aprovizionările efectuate pentru anul 2010 .

Astfel prevederile legale avute în vedere de organele de control, valabile până la 31.12.2009 aveau următorul conținut :

Art. 146

“ Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Potrivit situației aprovizionărilor înregistrate de petentă de la SC L. I. SRL, anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că aceasta a efectuat aprovizionări începând cu luna martie 2010, iar textul de lege avut în vedere de organele de inspecție fiscală, în decizia de impunere, era aplicabil până la data de 31.12.2009 .

Raportat la dispozițiile OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, se rețin următoarele :

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

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

Ori ca și consecință fiscală, organele de inspecție fiscală nu au prezentat în mod detaliat și în clar fapta constatată și articol de lege aferent perioadei în care ar rezulta diferența de taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei .

Din cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, fapta și temeiul de drept încălcat de petentă .

Astfel, raportat la dispozițiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală, care stipulează că : " În solutionarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...] " și având în vedere considerentele prezentate anterior, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

Drept urmare, se impune desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr.F-VL nr./...05.2011 - taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și CAP III- taxă pe valoarea adăugată din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 23.05.2011 și refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep., care precizează :

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare .

4) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare a contestației se pot pronunța asupra legalității taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei , în condițiile în care organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea consumului de combustibil aferent mijloacelor de transport existente în patrimoniul societății, fără a rezulta dacă acestea au comparat foile de parcurs cu diagramele tahograf .

În fapt, în anul 2010 SC E. F. SRL a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă aferentă combustibilului (motorină) aprovizionat în baza bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, .

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea consumurilor de combustibil înregistrate de societate în evidența contabilă, pe motiv că distanțele înscrise în foile de parcurs sunt mai mari decât cele reale și nu au acordat drept de deducere al TVA-ului în sumă de ... lei, din care petenta contestă TVA în sumă de .. lei .

În drept art.145, alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

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

a) operațiuni taxabile;”

Pct.46, alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, precizează următoarele :

***“(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanei de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45¹.*”**

Potrivit prevederilor lege invocate anterior, se reține că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile .

Deasemenea se reține că în cazul carburanților auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a înregistrat TVA deductibilă în baza bonurilor de combustibil, pentru care organele de control nu au acordat drept de deducere în sumă totală de ... lei, pe motiv că în foile de parcurs, întocmite de societate, distanțele înscrise în acestea sunt mai mari decât cele reale.

Potrivit situațiilor centralizatoare întocmite de organele de inspecție fiscală cu privire la consumul de combustibil avut în vedere de acestea la stabilirea diferenței suplimentare de TVA, anexate în copie la dosarul cauzei, se reține că acestea au luat în considerare consumul pentru următoarele mijloace de transport: **Cap tractor Volvo FH12 460 - VL., Cap tractor Man 18.463 VL ..., autoutilitară VW Crafter - VL ...** .

Din acestea cât și din raportul de inspecție fiscală, se reține că organele de control au constatat că în unele cazuri și în anumite zile unele dintre mijloacele de transport figurează că au circulat pe ruta Rm. Valcea - București și retur, dar în aceeași zi apar alimentări repetate de combustibil, la diferite ore, de la stații de carburanți din Rm. Valcea.

Referitor la aceste neconcordanțe, organele de inspecție fiscală au adresat administratorului societății, dl T. C., prin Nota explicativă din data de 06.02.2011, întrebarea nr.4 , respectiv , *cum se explica faptul că de multe ori pe foile de parcurs apare ca șofer în ziua respectivă aceeași persoană care face distribuție de marfa în jud. Valcea, dar și aprovizionari din București , pe mijloace de transport diferite* .

Răspunsul administratorului a fost următorul :

" S-a întâmplat acest fapt datorită faptului că la mine la firmă lucrează două persoane cu același nume lăra Esi I. A., care sunt conducători auto."

Din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au efectuat verificări în ceea ce privește personalul angajat cu atribuții în acest sens .

Totodată nu rezultă dacă foile de parcurs avute în vedere de organele de inspecție fiscală au fost confirmate sau nu la sosire (destinație) de către firmele pentru care s-a efectuat distribuția de marfa sau de la care s-au efectuat aprovizionări de marfă.

Deși la întrebarea nr.5 din nota explicativă dată de administratorul societății, organele de control au solicitat să se prezinte mai multe documente justificative, printre care și diagramele tahograf ale autovehiculelor care ar fi efectuat transporturi de marfa, din actele și documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă dacă acestea au fost analizate, dacă s-a făcut o comparație între informațiile înscrise în acestea și cele din foile de parcurs, în vederea stabilirii realității efectuării transporturilor respective.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea consumului de combustibil pe fiecare mijloc de transport, neacordând drept de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, din care petenta a contestat TVA în sumă de ... lei .

În contestația formulată petenta susține ca organele de inspecție fiscală nu erau abilitate să stabilească consumul normat pentru mijloacele de transport și totodată că acestea nu au apelat la părerea unui expert în domeniu, drept pentru care la acțiunea formulată s-a anexat Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară privind consumurile efectuate pe fiecare mijloc de transport aflat în patrimoniul societății, întocmit de către expertul tehnic G.C. la data de 06.2011.

Prin acest raport, expertul a stabilit consumurile normate de combustibil la mijloacele de transport proprietatea SC Extra Fruta SRL, respectiv pentru: **autoutilitara BC autotractor, VL-..., semiremorca DA frigorifică VL - ... și semiremorca DA frigorifică VL-...**

Analizând însă acest raport de expertiză tehnică, se reține că față de mijloacele de transport avute în vedere de organele fiscale și pentru care acestea nu au acordat drept de deducere al TVA aferent combustibilului, **expertul tehnic a prezentat consumul normat numai pentru autoutilitara BC autotractor marca Volvo cu numărul de înmatriculare VL...**, acest consum fiind de 37 litri/100 Km.

Rezultă așadar că singurul mijloc de transport avut în vedere de expertul tehnic la stabilirea consumului normat de combustibil este Cap tractor Volvo **FH12 460 - VL...**

Față de aceste aspecte, *în punctul de vedere exprimat de organele de inspecție fiscală cu privire la contestația formulată de SC E. F. SRL, înregistrat sub nr..../30.06.2011, se menționează următoarele :*

“ echipa de inspecție fiscală face precizarea că pentru autotractorul Volvo FH 12460 cu nr.de înmatriculare VL ... nu s-a luat în calcul consumul înscris în foile de parcurs ale autotractorului respectiv, de 45-47 l/100 Km și nici consumul din raportul de expertiză extrajudiciară întocmit de dl.Expert G.C. D., din care rezultă că, consumurile normate de combustibil la mijloacele de transport proprietatea SC E. F. SRL, după cum urmează : ...pentru autoutilitara BC autotractor Volvo FH 12460 cu nr.de înmatriculare VLîn raportul de expertiză tehnică s-a calculat un consum de 37 l / 100 Km și a considerat ca fiind un consum corect de 40 l/100 Km .

Dacă administratorul SC E. F. SRL dorește, echipa de inspecție va reanaliza consumul și va reface calculele în funcție de consumul normat de către dl.Expert G.C. D.în raportul de expertiză extrajudiciară, respectiv de 37 l/100 Km pentru autotractorul Volvo FH 12460 cu nr.de înmatriculare VL”

Față de cele de mai sus, se reține că pentru mijlocul de transport în discuție expertul tehnic a stabilit un consum normat de 37 l /100 km, iar consumul normat rezultat din calculele organelor de control ar fi de 40 l /100 Km , în timp ce consumul normat declarat de petentă în foile de parcurs este de 45 l / 100 Km .

Având în vedere documentele anexate la dosarul cauzei, organele de soluționare a contestației rețin că pe de o parte nu există o corelație între normele de consum rezultate din calculele expertului tehnic, cele stabilite de organele de control și cele declarate de petentă, iar pe de altă parte mijloacele de transport luate în considerare la stabilirea normelor de consum sunt diferite, de unde rezultă că și valoarea combustibilului pentru care nu se poate acorda drept de deducere poate fi diferită .

Totodată potrivit considerentelor prezentate anterior, nu rezultă dacă s-a efectuat o analiză și o corelație între diagramele tahograf ale autovehiculelor și foile de parcurs prin care s-ar fi putut dovedi efectuarea curselor de către petentă și astfel să se justifice sau nu consumul de carburanți pentru care aceasta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA.

Astfel, raportat la dispozițiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală, care stipulează că : " În solutionarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...] " și având în vedere considerentele prezentate anterior, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii taxei pe valoarea adăugată în sumă de 1.219 lei .

Drept urmare, se impune desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr.F-VL nr./...05.2011- taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și CAP III- taxă pe valoarea adăugată din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de05.2011 și refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep., care precizează :

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare .

5) Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și accesorii în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate anterior, impozitul pe profit și taxă pe valoarea adăugată stabilite suplimentar sunt incerte .

În fapt, potrivit deciziei de impunere, organele de control au calculat în sarcina petentei majorări și penalități de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar .

Având în vedere faptul că majorările de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale “ și întrucât ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei urmează a fi reanalizate, pe cale de consecință se reține că și accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată urmează a fi reanalizate o dată cu acestea .

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211 și art.216 alin.3 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

DECIDE

Desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. F-VL nr./...05.2011 CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 -impozit pe profit în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și CAP III- impozit pe profit, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată din raportul de inspecție fiscală F-VL nr.... din ./05/2011 pentru suma totală de ... lei lei și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate .

Decizia este definitivă pe cale administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea.

DIRECTOR EXECUTIV,