



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
 AGENȚIA NAȚIONALĂ DE
 ADMINISTRARE FISCALĂ



Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba
 Biroul de soluționare a contestațiilor

DECIZIA NR. 7 / 2011
 privind soluționarea contestației depuse de
S.C. R S.R.L.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba a fost sesizată de S.C. R S.R.L., cu sediul în..., cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. .../2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr./2010, acte întocmite de Activitatea de inspecție fiscală .

Contestația a fost înregistrată la D.G.F.P. Alba cu nr., iar la Activitatea de inspecție fiscală Alba cu nr. ... și a fost formulată prin avocat, la dosar fiind anexată împuternicirea avocațială în original, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003R, privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere nr. .../2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei pentru perioada 01.06.2007-30.06.2008, cu majorări de întârziere aferente T.V.A. de ...lei,
- taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei pentru perioada 01.07.2008-31.03.2009, cu majorări de întârziere aferente T.V.A. de ... lei,
- taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei pentru perioada 01.04.2009-30.09.2009, cu majorări de întârziere aferente T.V.A. de... lei,
- taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei pentru perioada 01.10.2009-30.06.2010, cu majorări de întârziere aferente T.V.A. de... lei.

Referitor la condiția de procedură privind obiectul contestației, organul de soluționare a contestației a constatat că petenta nu a precizat suma totală contestată, afirmând doar că formulează contestație împotriva deciziei de impunere nr.

Direcția generală a finanțelor publice Alba prin adresa nr., a solicitat petentei să precizeze suma totală contestată individualizată pe feluri de

impozite. Având în vedere că până la data emiterii prezentei decizii petenta nu a răspuns solicitării făcute prin adresa nr...., primită de aceasta în data de ..., potrivit confirmării de primire existentă la dosarul cauzei, s-au aplicat prevederile O.M.F.P. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, pct. 2.1. care stipulează că *“În situația în care contestatorul precizează că obiectul contestației îl formează actul administrativ atacat, fără însă a menționa, înăuntrul termenului acordat de organul de soluționare, cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite, taxe, datorii vamală, contribuții, precum și accesorii ale acestora, sau măsurile pe care le contestă, contestația se consideră formulată împotriva întregului act administrativ fiscal.”*

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. Prin contestația formulată sunt invocate următoarele în susținerea cauzei:

Petenta susține că în calitate de contribuabil a virat în exercițiu financiar anterior 2007-2008-2009-2010, la bugetul statului, cu titlu de T.V.A., sume mari de bani. Având în vedere că, potrivit Codului fiscal, rambursarea T.V.A. se face urmare a declanșării procedurii instituită de acest act normativ, a formulat cerere în acest sens, mai precis decont de T.V.A. care viza restituirea sumelor reprezentând T.V.A..

Rolul cererii de rambursare a T.V.A. este evident și unanim cunoscut, constând în aceea că la fel ca în speța de față, contribuabilul deși are dreptul de a încasa efectiv suma reprezentând T.V.A. achitat în cursul anului, preferă ca în realitate să opereze o compensare între creanțe constând în dreptul la restituire și sumele pe care le datorează la bugetul de stat cu titlu de impozite, taxe etc.

Precizează că la emiterea deciziei de impunere contestate nu au fost respectate art. 85 alin. 1 lit. b, art. 86 alin. 4, art. 82 alin. 2, art. 90 alin. 1, art. 98, art. 105, care stabilesc în estență și cu valoarea de principiu că :- obligațiile de plată se stabilesc prin decizie a organului competent, -că declarația fiscală este asimilată deciziei de impunere sub rezerva verificării ulterioare, -rezerva verificării ulterioare se anulează ca urmare a inspecției fiscale efectuate, -obligațiile fiscale se pot stabili ca urmare a inspecției fiscale care însă are o dublă limită impusă pe de o parte de imposibilitatea verificării aceleiași perioade, respectiv a aceleiași contribuții, - se poate decide reverificarea perioadei doar pentru motive temeinice, date suplimentare necunoscute inițial;

Din actele îndeplinite în cauză rezultă că rezerva verificării ulterioare s-a anulat atunci când s-a finalizat controlul anterior consemnat în RIF nr. .../2008. Ca atare nici reverificarea perioadei anterioare nu mai era posibilă - 01.06.2007 -30.06.2008.

Textele de lege impun ca atunci când se consideră necesar reverificarea perioadei trebuie emisă o decizie în acest sens. Menționează că decizia de reverificare a perioadei supusă deja controlului nu a fost comunicată, fiind

încălcate prevederile art. 44 Cod procedură fiscală. De asemenea, consideră că și prevederile art. 129 alin. (5) care stipulează obligativitatea motivării deciziei de către conducătorul organului fiscal competent au fost încălcate. Cerința motivării se impune pentru a oferi posibilitatea contestatorului să cunoască temeiurile care au dus la o atare măsură severă, iar instanța de control să poată efectua un examen al legalității și temeiniciei.

De asemenea, susține că s-au încălcat prevederile art. 43 Cod procedură fiscală privitoare la motivarea în fapt și în drept, precum și prevederile art. 9 Cod procedură fiscală, referitoare la audierea contribuabilului în privința acestei măsuri de reverificare a perioadei anterioare. În acest fel, consideră că ar fi fost privată de dreptul la apărare încă din această fază extraprocesuală.

În privința temeiniciei - precizează că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de textele de lege în justificarea măsurii luate. Se reține în mod greșit că au apărut elemente suplimentare, noi și necunoscute până la acest moment. Starea de fapt reținută în vederea considerării ca nejustificată a sumei de ... lei solicitată și acordată spre rambursare este dedusă din cercetarea unor facturi de combustibil furnizat de către S.C. A S.R.L. București.

Menționează că aceste facturi au fost verificate de către controlul anterior și au fost cuprinse în RIF nr. .../2008. Astfel, reverificarea perioadei este nejustificată și încalcă principiul unicității inspecției fiscale, excepțiile de la regulă fiind de strictă interpretare și aplicare și nu la aprecierea arbitrară a inspectorilor fiscali.

În privința perioadei supusă verificării, învederează că nu ar avea obligația de plată a acestei sume, așa cum au constatat și inspectorii - obligația de plată a T.V.A. revenea furnizorilor, ei fiind singurii culpabili de emiterea unor facturi neconforme. Se impune de asemenea a se verifica natura operațiunii comerciale în sensul că a fost aprovizionată cu combustibil, însă în concret aceasta presupunea utilizarea unei pompe speciale, pe bază de card, care evidențiază atât cantitatea cât și valoarea produsului pe care îl introducea în rezervoarele autovehiculelor, iar plata se făcea ulterior prin instrumente de plată bancare sau O.P., după facturarea produsului de către furnizor.

Potrivit normelor fiscale revine furnizorului obligația de a insera în cuprinsul facturii mențiunile necesare plății T.V.A., respectiv dacă era furnizor extern, atunci avea obligația de a indica un reprezentant fiscal.

Pentru considerentele prezentate în contestația depusă, în temeiul prevederilor O.G. nr. 92/2003R, privind Codul de procedură fiscală, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... și Decizia de impunere nr. ..., organele de inspecție fiscală ale Activității de inspecție fiscală Alba au reținut următoarele:

Perioada supusă verificării a fost inițial de la 01.07.2008-la 30.06.2010 .

S-a stabilit că de la data ultimei verificări și până la data acestui control au apărut elemente suplimentare care influențează rezultatele inpecției fiscale anterioare constând în diferențe semnificative între sumele declarate de S.C. R

S.R.L. și cele declarate de parteneri în ceea ce privește livrările/prestările și achizițiile pe teritoriul național, datele privind situația neconcordanțelor din declarația informativă D 394, date care nu erau accesibile la data RIF-ului precedent nr. .../2008. În consecință a fost emisă Decizia de reverificare nr. ... prin care s-a dispus reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.06.2007-30.06.2008.

Inspekția fiscală parțială a avut ca obiectiv verificarea T.V.A. în vederea soluționării decontului cu sumă negativă cu opțiune de rambursare cu control :

-ulterior, decont înregistrat la A.F.P. Alba Iulia sub nr. ... iar la A.I.F. Alba cu nr. ..., pentru suma de ... lei;

-ulterior, decont înregistrat la A.F.P. Alba Iulia sub nr. ... iar la A.I.F. Alba cu nr. ..., pentru suma de ... lei;

-anticipat, decont înregistrat la A.F.P. Alba Iulia sub nr. iar la A.I.F. Alba cu nr. ..., pentru suma de ... lei, rezultată din decontul trimestrului II. 2010.

T.V.A. deductibilă :

Exercitarea dreptului de deducere este justificată în baza art. 145 alin. (2) lit. a cu documentele prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. a și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare precum și în baza pct. 46 din H.G. nr. 44 / 2004.

1.La reverificarea T.V.A. din decontul cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr. ... aferent lunii iunie 2008 în sumă de ... lei pentru perioada 14.06.2007-30.06.2008, supus reverificării, s-a constatat că :

T.V.A. deductibilă provine în special din facturi pentru achiziții de la furnizori interni în principal de carburant auto, taxe transport facturate de S.C. A S.R.L., piese de schimb auto, prestări servicii, bonuri fiscale pentru achiziția de carburanți auto și din facturi reprezentând achiziții intracomunitare de bunuri, pentru care a fost aplicată taxarea inversă.

Total T.V.A. dedusă în perioada 14.06.2007-30.06.2008 este în sumă de... lei din care suma de... lei nu a fost acceptată la rambursare prin RIF...2008.

Deficiențe:

În perioada 14.06.2007-30.06.2008 societatea deduce eronat T.V.A. în sumă de ... lei în baza unor facturi emise de S.C. A S.R.L. București care nu conțin elementele prevăzute de legislația privind T.V.A., ci conțin cote de taxă de 16%, 19,6% sau 20% în funcție de țara de unde a fost achiziționat carburantul auto ori au fost achitate taxele.

S-a stabilit că s-au încălcat prevederile Legii nr. 571 / 2003, art. 134, art. 134 ^Â2 , art. 140, art. 145, art. 146, art. 155, art. 156, art. 158 și ale H.G. nr. 44 / 2004 pct. 46 alin. (1) și (2), astfel că agentul economic nu are drept de deducere a T.V.A. de ... lei. Pentru T.V.A. stabilită suplimentar s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.

2.La verificarea T.V.A. din decontul cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr. aferent lunii martie 2009 în sumă de... lei, pentru perioada 01.07.2008-31.03.2009, supus verificării, s-a constatat că:

T.V.A. deductibilă provine în special din facturi pentru achiziții de la furnizori interni în principal de: carburant auto, taxe transport facturate de S.C. A S.R.L., piese de schimb auto, prestări servicii, bonuri fiscale pentru achiziția de carburanți auto, inspecție tehnică periodică, convorbiri telefonice.

Total T.V.A. dedusă de către societate în perioada 01.07.2008 - 31.03.2009 este în sumă de ... lei .

Deficiențe:

În perioada 01.07.2008-31.03.2009 societatea deduce eronat T.V.A. în sumă de ...lei în baza unor facturi emise de S.C. A S.R.L. București care nu conțin elementele prevăzute de legislația privind T.V.A., ci conțin cote de taxă de 16%, 19,6% sau 20% în funcție de țara de unde a fost achiziționat carburantul auto ori au fost achitate taxele.

S-a stabilit că s-au încălcat prevederile Legii nr. 571 / 2003, art. 134, art. 134 ^Â2 , art. 140, art. 145, art. 146, art. 155, art. 156, art. 158 și ale H.G. nr. 44 / 2004 pct. 46 alin. (1) și (2), astfel că agentul economic nu are drept de deducere a T.V.A. de ... lei, și datorează majorări de întârziere de ... lei

3.La verificarea T.V.A. din decontul cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr. ... aferent lunii septembrie 2009 în sumă de...lei, pentru perioada 01.04.2009-30.09.2009, supus verificării, s-a constatat că :

T.V.A. deductibilă provine în special din facturi pentru achiziții de la furnizori interni în principal de: carburant auto, taxe (teleplata, eurotrafic, de taxa) facturate de S.C. A S.R.L., piese de schimb auto, bonuri fiscale pentru achiziția de carburanți auto.

Total T.V.A. dedusă de către societate în perioada 01.04.2009-30.09.2009 este în sumă de ... lei .

Deficiențe:

În perioada 01.04.2009-30.09.2009 societatea deduce eronat T.V.A. în sumă de ...lei în baza unor facturi emise de S.C. A S.R.L. București care nu conțin elementele prevăzute de legislația privind T.V.A., ci conțin cote de taxă de 16%, 19,6% sau 20% în funcție de țara de unde a fost achiziționat carburantul auto ori au fost achitate taxele.

S-a stabilit că s-au încălcat prevederile Legii nr. 571 / 2003, art. 134, art. 134 ^Â2 , art. 140, art. 145, art. 146, art. 155, art. 156, art. 158 și ale H.G. nr. 44 / 2004 pct. 46 alin. (1) și (2), astfel că agentul economic nu are drept de deducere a T.V.A. de ... lei, și datorează majorări de întârziere de lei.

4.La verificarea T.V.A. din decontul cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr. ...aferent lunii iunie 2010 în sumă de ... lei pentru perioada 01.10.2009-30.06.2010, supus verificării, s-a constatat că :

T.V.A. deductibilă provine în special din facturi pentru achiziții de la furnizori interni în principal de: carburant auto, taxe (teleplata, eurotrafic, de taxa) facturate de S.C. A S.R.L., achiziția de imobilizări corporale (șopron și teren aferent în sumă totală de lei), bonuri fiscale pentru achiziția de carburanți auto.

Total T.V.A. dedusă de către societate în perioada 01.10.2009-30.06.2010 este în sumă de ... lei .

Deficiențe:

-În perioada 01.10.2009-30.06.2010 societatea deduce eronat T.V.A. în sumă de ... lei în baza unor facturi emise de S.C. A S.R.L. București care nu conțin elementele prevăzute de legislația privind T.V.A., ci conțin cote de taxă de 16%, 19,6% sau 20% în funcție de țara de unde a fost achiziționat carburantul auto ori au fost achitate taxele.

-Societatea înregistrează eronat în decontul trimestrului I 2010, T.V.A. deductibilă în sumă de ... lei pentru care nu prezintă documente justificative.

-Societatea deduce în mod eronat T.V.A în sumă de lei, din factura nr. AB.../2010 emisă de S.C. V S.R.L. reprezentând “șopron 242,43 mp și teren aferent - curți 717.37 mp” (CF nr. 4526).Din verificarea documentelor existente s-a stabilit că pentru acele imobile nu s-a transferat dreptul de proprietate, astfel că agentul economic a dedus și a solicitat la rambursare în mod eronat T.V.A. din factura AB.../2010 în sumă de ... lei.

S-a stabilit că s-au încălcat prevederile Legii nr. 571/2003, art. 128, art. 134, art. 134¹, art. 134² , art. 140, art. 141, art. 145, art. 146, art. 155, art. 156, art. 158 și ale H.G. nr. 44 / 2004 pct. 37, 38 și 46 alin. (1) și (2), astfel că agentul economic nu are drept de deducere a T.V.A. de... lei și s-au calculat majorări în sumă de ... lei.

T.V.A. colectată:ca urmare a controlului nu s-au stabilit deficiențe în ceea ce privește T.V.A. colectată.

Pentru sumele stabilite suplimentar cu majorări de întârziere aferente, s-a emis Decizia de impunere nr.

III.Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se reține :

A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei- cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice Alba se poate pronunța asupra taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, în condițiile în care societatea nu aduce niciun fel de motivații în susținerea contestației referitor la aceste capete de cerere:

În fapt, S.C. R S.R.L. a dedus în anul 2010 taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, compusă din:

-suma de ... lei reprezentând T.V.A. deductibilă pentru care petenta nu deținea documente justificative,

-suma de ... lei reprezentând T.V.A. din factura AB ... emisă de S.C. V S.R.L. reprezentând șopron 242,43 mp și teren aferent - curți 717,37 mp (CF nr. 4526) .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitatea T.V.A. pe motiv că petenta nu deținea documente justificative, sau că pentru imobile dreptul de proprietate nu se transferă prin factură ci prin contract de vânzare-cumpărare autentic și înscris în extras de Carte Funciară, organele fiscale considerând că petenta a dedus și solicitat la rambursare în mod eronat T.V.A. de ... lei, întrucât la data de 22.09.2010 proprietar era tot S.C. V S.R.L. și nu S.C. R S.R.L.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 206 alin. 1 lit. c) și d) din O.G. nr. 92 / 2003R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“ART. 206 Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

În acest sens, s-au avut în vedere și dispozițiile Ordinului nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

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

*2.5. În exercitarea rolului activ, organul de soluționare va solicita contestatorului, pe bază de scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prezentarea, în termen de cinci zile de la data comunicării acesteia, **a motivelor de fapt și de drept, sub sancțiunea respingerii contestației ca nemotivată.**”*

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Alba prin adresa nr. ..., a solicitat petentei, în temeiul prevederilor art. 206 din Codul de procedură fiscală, republicat, coroborat cu Ordinul nr. 519 din 27.09.2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, ca în termen de 5 zile de la data primirii adresei, să completeze dosarul cauzei cu motive de fapt și de drept care să se refere la fondul cauzei.

Adresa nr. ...a fost trimisă petentei, cu recomandata nr. ..., și a fost primită în data de 04.01.2011, însă aceasta nu a dat curs solicitării de a completa contestația depusă cu motivele de fapt și de drept, pentru întreaga sumă contestată.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 213” Soluționarea contestației” din O.G. Nr. 92 / 2003 R, privind Codul de procedura fiscală:

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

Se reține că societatea, deși contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de... lei, prin contestația formulată aduce argumente numai în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, compusă din sumele aferente facturilor de carburant auto și taxe de transport, emise de S.C. A S.R.L. București, fără să aducă niciun argument de fapt sau de drept referitor la T.V.A. în sumă de ... lei pentru care nu s-au prezentat documente justificative, respectiv la T.V.A. în sumă de ... lei aferentă achiziției unor imobile pentru care nu s-a transferat dreptul de proprietate.

În consecință, având în vedere că în contestația formulată petenta nu a prezentat nici un motiv de fapt și nu s-a întemeiat în drept pe dispozițiile niciunui act normativ, prin care să-și susțină pretențiile din contestație pentru T.V.A. de lei, coroborat cu faptul că organul de soluționare este limitat să răspundă doar în raport cu solicitările părților, iar prin Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se dispune:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru aceste capete de cerere.

B. Referitor la suma de ... lei reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă petenta avea drept de deducere a T.V.A. din facturile emise de A S.R.L. București:

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... pentru rambursarea T.V.A., organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală Alba soluționează:

-cererea de rambursare a soldului sumei negative de taxa pe valoarea adăugată rezultată din decontul de T.V.A., cu opțiune de rambursare cu control ulterior, aferent lunii martie 2009, în sumă de ...lei, pentru perioada 01.07.2008 - 31.03.2009, decont înregistrat la A.I.F. Alba cu nr. ...

-cererea de rambursare a soldului sumei negative de taxa pe valoarea adăugată rezultată din decontul de T.V.A., cu opțiune de rambursare cu control ulterior, aferent lunii septembrie 2009, în sumă de.... lei, pentru perioada 01.04.2009 - 30.09.2009, decont înregistrat la A.I.F. Alba cu nr. ...,

-cererea de rambursare a soldului sumei negative de taxa pe valoarea adăugată rezultată din decontul de T.V.A., cu opțiune de rambursare cu control anticipat, aferent lunii iunie 2010, în sumă de ... lei, pentru perioada 01.10.2009 - 30.06.2010, decont înregistrat la A.I.F. Alba cu nr.

Se constată că inițial s-a dorit verificarea T.V.A. pentru perioada 01.07.2008 - 30.06.2010.

Însă, organele fiscale au constatat că în declarația informativă cod 394 existau neconcordanțe între sumele declarate de S.C. R S.R.L. și cele declarate de parteneri în ceea ce privește livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național. Datele din declarația informativă cod 394 declarate de societate în corelație cu cele declarate de parteneri nu au fost accesibile la data controlului anterior, concretizat prin R.I.F-ul nr. ../2008, pentru perioada 01.06.2007-30.06.2008.

Astfel, în temeiul art. 105 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003R, privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

“Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspekției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspekției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspekțiilor fiscale la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora” s-a emis Decizia de reverificare nr. ..., în care se prezintă motivele care au stat la baza reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, respectiv:

“Având în vedere că de la data ultimei verificări și până în prezent au apărut elemente suplimentare, constând în diferențe semnificative în ceea ce privește sumele declarate de S.C. R S.R.L. și cele declarate de parteneri, în ceea ce privește livrările și achizițiile pe teritoriul național ()” s-a dispus reverificarea perioadei 01.06.2007-30.06.2008, pentru taxa pe valoarea adăugată.

Decizia de reverificare a fost comunicată societății R S.R.L. împreună cu avizul de inspekție fiscală la data de 30.08.2010, așa cum rezultă din referatul cu propuneri de soluționare a contestației. De asemenea, un exemplar din Decizia de reverificare nr. ...a fost anexat la dosarul de inspekție fiscală transmis contribuabilului.

Pe avizul de inspekție fiscală contribuabilul a menționat că “sunt de acord să înceapă controlul cu data de 30.08.2010”. Așadar, organele de inspekție fiscală au comunicat societății iminența reverificării perioadei anterioare, iar contribuabilul a fost de acord cu începerea inspekției fiscale la data de 30.08.2010.

În urma inspekției efectuate, organele de inspekție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere și implicit de rambursare pentru T.V.A. în sumă de ... lei pentru perioada 01.06.2007-30.06.2008, în sumă de ... lei pentru perioada 01.07.2008 - 31.03.2009, în sumă de ... lei pentru perioada 01.04.2009 - 30.09.2009, respectiv de ... lei pentru perioada 01.10.2009 - 30.06.2010.

Potrivit raportului de inspekție fiscală, măsura respingerii la rambursare a T.V.A. pentru suma totală de ... lei a fost luată de organele de inspekție fiscală, întrucât s-a constatat că agentul economic a dedus în mod eronat taxa pe

valoarea adăugată aferentă unui număr de facturi emise de către S.C. A S.R.L. București, documente pe care acestea le consideră că nu sunt în conformitate cu prevederile legale care să dea dreptul societății pentru exercitarea dreptului de deducere.

Petenta contestă măsura luată de organele de inspecție fiscală privind neacordarea dreptului de deducere pentru T.V.A. în sumă de ... lei, aducând în susținerea solicitării sale pentru admiterea contestației, motivele prezentate la pct. I din decizie.

Organul de soluționare a contestației reține că respingerea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, aferentă achiziției de carburant auto și pentru taxe de drum, se datorează faptului că acele documente fiscale nu îndeplinesc condiția de document justificativ, întrucât nu conțin elementele obligatorii prevăzute de legislația privind deducerea T.V.A., respectiv baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de prețuri, indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, ci conțin cote de taxă de 16%, 19,6% sau 20% în funcție de țara de unde a fost achiziționat carburantul ori au fost achitate taxele.

În drept, speței supuse analizei îi sunt aplicabile prevederile art. 140, și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la condițiile de exercitare a dreptului de deducere, care arată că :

“ART. 140(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

“ART. 146(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

In H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“Norme metodologice:46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

(2) Pentru carburanții 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, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”

De asemenea, prevederile art. 155 alin. (5) din același act normativ-Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la întocmirea documentelor, stipulează că:“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

- a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*
- b) data emiterii facturii;*
- c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;*
- e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;*
- f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);*
- g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;*
- h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);*
- i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);*
- j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);*
- k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;*
- l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;*

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:(...)"

Prin urmare, prevederile legale citate mai sus stipulează cât se poate de clar condițiile pe care trebuie să le îndeplinească un document justificativ pentru ca în baza acestuia un agent economic să poată beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acesta .

Astfel, se reține că documentele fiscale anexate la raportul de inspecție fiscală, în baza cărora petenta a cerut dreptul de deducere a T.V.A. în sumă totală de ...lei, nu aveau toate informațiile necesare pe care trebuie să le îndeplinească un document justificativ, așa cum este stipulat în prevederile legale citate mai sus, prevederi legale prin care legiuitorul a impus condițiile obligatorii pe care trebuie să le îndeplinească un document, pentru ca în baza lui să se poată beneficia de dreptul de deducere.

Este evident faptul că neîndeplinirea acestor condiții obligatorii impuse de către legiuitor, atrage după sine pierderea unor drepturi de către agenții economici, în speța analizată dreptul de deducere și dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adăugată.În consecință, ținând cont de cele arătate și având în vedere că societatea contestatoare nu a respectat obligația legală de a verifica întocmirea corectă a documentelor emise de furnizori, iar acestea nu îndeplineau condițiile stipulate de legiuitor în prevederile legale citate mai sus, taxa pe valoarea adăugată nu este deductibilă, așa cum legal au constatat organele de control prin raportul de inspecție fiscală pentru rambursarea T.V.A.

De asemenea, constatările organelor de inspecție fiscală au fost confirmate și de informațiile primite de la Compartimentul de schimb internațional de informații Alba, privind neconcordanțele între achizițiile declarate de S.C. R S.R.L. și livrările declarate de S.C. A S.R.L., care provin din faptul că S.C. A S.R.L respectă prevederile Ordinului nr. 702 / 2007 în sensul că nu declară livrările pentru care nu a colectat T.V.A., iar S.C. R S.R.L. nu respectă prevederile legale privind dreptul de deducere, în sensul că a dedus T.V.A. din facturi care nu îndeplineau prevederile art. 140 din Legea nr. 571 / 2003 (Codul fiscal), privind cotele de T.V.A. (aveau înscris T.V.A. de 16%, 19,6% sau 20%), cote practicate de statele membre pe teritoriul cărora s-a făcut aprovizionarea cu combustibil.(S-au analizat datele din declarația informativă cod 394 declarate de societate în corelație cu cele declarate de partenerii de afaceri ai acesteia).

Prin contestație petenta susține că în exercițiile financiare anterioare a virat la bugetul statului sume mari de bani cu titlu de T.V.A. și că pentru rambursarea T.V.A. a formulat cerere - respectiv decont de T.V.A.- astfel că, în mod nelegal nu i-a fost aprobată rambursarea T.V.A..

Referitor la modul de plată a T.V.A. s-a constatat că în perioada supusă verificării societatea a înregistrat și a declarat prin deconturile de T.V.A. numai T.V.A. de rambursat, pe care a solicitat-o la rambursare, în concluzie susținerile acesteia potrivit cărora a virat în exercițiile financiare anterioare la bugetul statului cu titlu de T.V.A., sume mari de bani sunt nereale și nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

În fapt, T.V.A. solicitată de contribuabil la rambursare prin deconturile de T.V.A. cu sumă negativă cu opțiune de rambursare provine din achiziția de carburant auto, taxe de transport facturate în principal de S.C. A S.R.L. București, achiziții de piese de schimb auto, achiziția unui șopron cu terenul aferent, în condițiile în care se efectuează în principal transport intracomunitar pentru care beneficiază de scutire la plata T.V.A., deci nu în urma achitării unor sume mari de bani cu titlu de T.V.A. la bugetul statului.

În susținerea cauzei petenta mai precizează referitor la natura operațiunilor comerciale desfășurate, că a fost aprovizionată cu combustibil din alte state, însă în concret aceasta presupunea utilizarea unei pompe speciale, pe bază de card, care evidențiază atât cantitatea cât și valoarea produsului pe care îl introducea în rezervoarele autovehiculelor, iar plata se făcea ulterior, prin instrumente de plată bancare, după facturarea produsului de către furnizor.

În ce privește cardul de alimentare cu combustibil - acesta reprezintă o modalitate de creditare pentru firmele de transport internațional, întucât plata nu se face în avans și nici în momentul alimentării. Decontarea se realizează pe baza unui desfășurător care cuprinde evidența tuturor card-urilor deținute. După facturarea bunurilor și serviciilor de către furnizori, S.C. A S.R.L. București a emis acele facturi în numele și în contul furnizorilor, însă facturile respective nu îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru justificarea dreptului de deducere a T.V.A..

Referitor la achizițiile de bunuri sau servicii (combustibil, taxe de drum) de la furnizori sau prestatori stabiliți în statele membre ale Uniunii Europene, pentru care acei furnizori sunt obligați să colecteze T.V.A. din statul respectiv, societățile românești (companii cu activitate internațională și în special firmele de transport) aveau dreptul să recupereze T.V.A. plătită, de la autoritățile fiscale din statul de rezidență al furnizorului/prestatorului, în conformitate cu legislația europeană, implementată și în legislația națională, toate țările membre U.E. rambursând T.V.A. pentru motorină și taxe de drum.

Contestatoarea mai susține că la emiterea deciziei de impunere contestată “nu au fost respectate prevederile art. 85 al. 1 lit. b, 86 al. 4, 82 al. 2, 90 al. 1, 98, art. 105” din Codul de procedură fiscală, însă analizând aceste prevederi legale se constată că în fapt decizia de impunere a fost emisă tocmai în temeiul art. 85 alin. 1 lit. b C. pr. fiscală, care prevede că *“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel: (...)b) prin decizie emisă de organul fiscal, ...”*.

Extinderea perioadei verificate s-a făcut în temeiul prevederilor art. 98 alin. 3 lit. a din O.G. nr. 92 / 2003 R, privind Codul de procedura fiscală, care precizează: *”Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:*

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat; ... “

Articolul 82 alin. 2, art. 86 alin. 4 și art. 90 alin. 1 din Codul de procedură fiscală se referă la obligațiile contribuabilului privind întocmirea declarațiilor fiscale, nu la emiterea deciziei de impunere pentru sume stabilite suplimentar, ca urmare a inspekției fiscale.

Având în vedere cele de mai sus, se constată că susținerile petentei nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, așadar - se va respinge ca neîntemeiată contestația depusă pentru T.V.A. de... lei.

*Referitor la majorările de întârziere stabilite de organele fiscale, sunt aplicabile prevederile art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”ART. 119(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART. 120(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. ”

Deoarece în sarcina S.C. R S.R.L. a fost reținută diferența de T.V.A. suplimentară, aceasta datorează și sumele accesorii în raport cu debitele, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", fapt pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor legale enunțate în cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozițiile art. 210 și art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală se :

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației depuse de **S.C. R S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. ..., pentru suma de ... lei reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar, și pentru majorările de întârziere aferente T.V.A..

2. Respingerea ca nemotivată a contestației depuse pentru T.V.A. stabilită suplimentar în sumă de ... lei, și pentru majorările de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003R, privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu ale art. 11 din Legea nr. 554 / 2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,