

DECIZIA

Nr. /
privind soluționarea contestației
formulată de **S.C. K S.R.L.**
înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad
sub nr./01.08.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad cu adresa nr. /27.07.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. /01.08.2012 asupra contestației formulate de

S.C. k S.R.L.

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. /23.07.2012 și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Societatea comercială **K S.R.L.** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR /20.06.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și solicită anularea parțială a acestuia pentru suma totală de xxxxx lei reprezentând xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, xxxx lei impozit pe profit xxx lei dobânzi de întârziere aferente și xxxx lei penalități de întârziere.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei Dl. X, în calitate de administrator și ștampilată cu ștampila societății petente, conform prevederilor art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

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

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR /20.06.2012 întocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad și solicită anularea parțială a acesteia pentru suma de xxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, suma de xxxxxxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și accesoriile aferente, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

A. În legătură cu achizițiile intracomunitare de prestări servicii de transport efectuate în trim. III respectiv trim. IV 2009 de la doi furnizori din Ungaria în sumă totală de xxxxxxlei, petenta susține că deține documente justificative respectiv exemplarul original al facturilor, anexând contestației formulate xerocopiilor următoarelor facturi: factura nr.....8/03.07.2009 emisă de X în valoare de xxxx euro echivalentul a xxxxxx lei, factura nr...../04.07.2009 emisă de în valoare de xxxx euro echivalentul a 4xxxxx lei, factura nr...../07.07.2009 emisă de B în valoare de xxxxx0 euro, echivalentul a xxxxxx lei și factura nr...../08.07.2009 emisă de S în valoare de xxx euro, echivalentul a xxxxxx lei, și că, din eroare aceste sume au fost înregistrate de două ori în cadrul cheltuielilor de exploatare ale societății (o dată pe baza facturilor și încă o dată pe baza chitanțelor de plată a contravalorii acestor servicii). Astfel ca, organele de inspectie au inclus in cadrul cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit cheltuielile înregistrate pe baza chitanțelor de plată a contravalorii serviciilor stabilind în mod eronat taxa pe valoarea adaugată colectată aferentă acestora.

B. În legătură cu înregistrarea în cursul trim .III 2010 direct în cadrul cheltuielilor exercițiului a contravalorii îngrășămintelor chimice și combustibilului în sumă totală de xxxx lei pe baza bonului de consum nr...../01.07.2010, petenta susține că, având în vedere faptul că întreaga producție de grâu a anului 2010 a fost comercializată în cursul aceluiaș an înregistrarea în cadrul cheltuielilor exercitiului a unor cheltuieli atribuibile culturii de grâu nu conduce la diminuarea rezultatului financiar al anului 2010 și că atât combustibilul cât și îngrășămintele chimice au fost folosite în vederea recoltării și întreținerii culturii de grâu din anul agricol 2009-2010, fiind astfel utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile conform art. 145 alin.2 lit.a din Legea nr.541/2003.

C. În legătură cu TVA înscrisă pe bonurile fiscale aferente unor aprovizionări cu combustibil, petenta precizează faptul că a prezentat organelor de inspecție fiscală bonurile fiscale emise de furnizori conform OUG nr.28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, stampilate și având înscrise denumirea societatii si numarul de inmatriculare al autovehiculului, transportul combustibilului efectuandu-se într-o cisternă tractată de un tractor înmatriculat în circulație. Petenta arată că în Codul Fiscal nu se limitează dreptul de deducere al TVA pentru carburanti auto de pe bonuri fiscale, doar in conditiile utilizarii acestuia pentru autoturisme și urmare aprovizionarii cu combustibil societatea utilizeaza documente justificative conform art.146 alin 1 lit a) din Legea nr.571 /2003 privind Codul Fiscal,cu modificarile si completarile ulterioare,respectiv pct.46 alin 2 din HG 44/2004 cu modificarile si complearile ulterioare,combustibilul find utilizat in folosul operatiunilor sale

taxabile conform prevederilor art.145 alin 2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

D. În legătură cu TVA aferentă achiziției unor bunuri imobile, petenta precizează faptul că beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferent achiziției bunurilor imobile, în condițiile în care acestea sunt utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile conform prevederilor art. 145 alin 2 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea petentă susține intenția achiziției celor două imobile în folosul operațiunilor sale taxabile prin prezentarea următoarelor documente depuse în probație la contestația formulată astfel :

- Hotărârea asociatului unic nr...../.....09.2011 și a Rezoluției ORC nr.....7/.....09.2011 pe baza cărora petenta și-a modificat sediul social din Semlac nr..... jud Arad, în Arad, str....., nr. jud. Arad.

- Actul Constitutiv care prevede la cap. IV art.7 că societatea va mai desfășura și următoarele activități : „682 închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate ;

- Contractul de închiriere spațiu nr.xx din 01.06.2012 pe baza căruia SC K SRL închiriază către SC A SRL o parte a imobilului situat în Arad str.ABC nr.2/1, jud. Arad.

- Contractul de închiriere spațiu nr.xx din 01.06.2012 pe baza căruia SC K SRL închiriază către SC B SRL o parte a imobilului situat în Arad str. ABC .nr.2/1, jud. Arad.

- Contractul de închiriere spațiu nr.xx din 01.06.2012 pe baza căruia SC K SRL închiriază către pers fizică (soția administratorului societății) o parte a imobilului situat în Arad str.ABC nr.2/1, jud. Arad.

- Contractul de închiriere spațiu nr.xx din 01.06.2012 pe baza căruia SC K SRL închiriază către Dl. D imobilul situat în Arad, str.ABC nr.2/2.

De asemenea, petenta depune la dosarul cauzei Notificările privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin 2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare la Administrația Finanelor Publice a Municipiului Arad înregistrate sub nr...../16.07.2012 respectiv sub nr...../16.07.2012 optând pentru utilizarea regimului de taxare pentru închirierea celor două imobile.

2. Impozitul pe profit

A. În legătură cu înregistrarea în perioada 2009-2011 a cheltuielilor cu chiria imobilului situat în nr.xxx, petenta precizează faptul că înregistrează în perioada 2009-2011 cheltuieli cu chiria unui bun imobil situat în comunanr. xxxx locație unde se afla sediul său social, deoarece imobilul a fost utilizat pentru desfășurarea activității societății, respectiv în folosul realizării de venituri impozabile, conform prevederilor art.21, alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificările și

completarile ulterioare. Astfel, petenta precizeaza mai departe faptul ca afirmatia organelor de inspectie fiscala privind desfasurarea activitatii la o alta locatie din Senglac este valabila doar in cursul anului 2012 constatările organelor de inspectie fiscala privind dotările acestui punct de lucru fiind facute urmare a verificării pe teren efectuate in cursul lunii iunie 2012. Acest punct de lucru a fost deschis in cursul anului 2011 conform Hotararii asociatului unic nr.1/.....2011 si a Rezolutiei ORC nr..... data la care a inceput utilizarea punctului de lucru situat in comuna jud. Arad, activitatea desfasurandu-se la sediul social situat un comuna Senglac nr., jud Arad.

B. În legătură cu combustibilul achiziționat pe bază de bonuri fiscale, petenta precizează faptul că a prezentat organelor de inspectie fiscala bonurile fiscale emise de furnizori conform OUG nr.28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, stampilate și având înscrise denumirea societății și numărul de înmatriculare al autovehiculului, transportul combustibilului efectuandu-se într-o cisternă tractată de un tractor înmatriculat în circulație.

Urmare aprovizionarii cu combustibil petenta sustine că a utilizat documente justificative conform art.6 din Legea nr.81/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv prevederile pct. 2 din din Normele Metodologice de intocmire si utilizare a documentelor financiar contabile aprobate prin OMEF nr.3512/2008, combustibilul fiind utilizat in scopul realizarii de venituri impozabile conform prevederilor art.21 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal,cu modificarile si completarile ulterioare.

C. În legătură cu înregistrarea în cursul trim. III 2010 a cheltuielilor cu îngrășămintele chimice și combustibil in suma de xxxxxx lei, aferente culturii de grâu, petenta precizează faptul că înregistrează în cursul trim. III 2010 cheltuieli cu ingrasaminte chimice si combustibili in suma de xxxx lei pe baza bonului de consum nr...../01.07.2010, aferent culturii de grâu, fara a le include in costul de productie al culturii de grau, acestea fiind reflectate in cadrul cheltuielilor exercitiului și că având in vedere faptul că întreaga producție de grâu a anului 2010 a fost comercializată în același an, înregistrarea în cadrul cheltuielilor exercitiului a unor cheltuieli atribuibile culturii de grâu nu conduce la diminuarea rezultatului financiar al anului 2010.

Mai mult petenta susține ca eronate consideratiile organelor de inspectie fiscala că aceste bunuri ar reprezenta minus de inventar, deoarece nimeni din cadrul societatii nu a declarat cele redate în raportul de inspectie fiscala, respectiv “ *Societatea susține faptul că, dupa recoltarea productiei de grau, urmare a compararii stocurilor scriptice cu cele factice s-a constatat faptul ca factic aceste stocuri(combustibil,*

ingasaminte chimice) nu mai exista." și că administratorul societății fiind cetățean german și necunoscător al limbii române nu a făcut aceste precizări și că societatea nu a efectuat inventarierea elementelor de activ și pasiv la 30.06.2010 astfel încât să se constate un minus de inventar.

Urmare a celor mai sus redate se precizează faptul că atât combustibilul cât și îngrășămintele chimice au fost folosite de petentă în vederea recoltării și întreținerii culturii de grâu din anul agricol 2009-2010, fiind astfel utilizate în scopul realizării de venituri impozabile conform art.21, alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În raport de cele prezentate, petenta solicită anularea parțială a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală.

II. În raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 20.06.2012 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2009 — 30.04.2012.

1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar

A. În legătură cu achizițiile intracomunitare de prestări servicii de transport efectuate în trim. III respectiv trim. IV 2009 de la doi furnizori din Ungaria în sumă totală de xxxxxx lei, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că petenta a efectuat achiziții intracomunitare de prestări servicii de transport în trim III respectiv IV 2009 de la doi furnizori din Ungaria în suma totală de xxxxxxxx4 lei pentru care nu a prezentat niciun document justificativ, respectiv factura, încălcând prin aceasta prevederile art. 146, alin. (1), lit. b) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.46, alin. (4) din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA suplimentar în suma de xxxxxx lei aferentă serviciilor de transport care nu au la baza nici un document justificativ în conformitate cu prevederile legale.

B. În legătură cu suma de xxxxx lei aferentă descărcării scriptice de gestiune a materialelor consumabile, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că petenta înregistrează în trim III 2010 în ct.602.2 cheltuieli cu combustibilul suma de xxxx lei respectiv în ct.602.1 "cheltuieli cu materiale auxiliare" suma de xxxx lei pe baza Bonului de consum nr...../01.07.2010, reprezentând cheltuieli cu combustibilul și îngrășămintele chimice aferente recoltei de grâu și că petenta nu a inclus aceste consumuri în costul producției de grâu recoltat, ci au fost înregistrate direct pe cheltuieli aferente perioadei în care au fost înregistrate.

Având în vedere că, petenta a susținut că, după recoltarea producției de grâu aferentă anului 2010, urmare a comparării stocurilor scriptice cu

cele factice s-a constatat faptul că aceste stocuri (combustibil, ingasaminte chimice) nu mai exista și că astfel s-a luat masura descarcării din gestiune a acestora și trecerea lor pe cheltuieli, organele de inspecție au tratat din punct de vedere fiscal aceste descarcări din gestiune prin trecerea pe cheltuieli a contravalorii acestor bunuri ca fiind bunuri lipsă din gestiune. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au colectat TVA aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiune în sumă de xxxxx lei potrivit art.128 .lin.4 lit.d) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, considerând aceste operațiuni reprezentând o autolivrare pentru care petenta avea obligația emiterii autofacturii prevăzute la pct.70 alin.(1) din HG nr.44/2004 cu completările și modificările ulterioare.

C. În legătură cu TVA în sumă de xxxxx lei reprezentând TVA aferentă bonurilor de combustibilul, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de xxxxxx lei aferent achiziției în trim III și IV 2009 respectiv trim III 2010, de combustibil respectiv motorina utilizată în vederea efectuării de lucrări agricole, având la baza ca documente justificative bonuri fiscale de combustibil. Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat faptul că acestea nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, necesar pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA, încălcând prin aceasta prevederile art. 146 alin (1) lit, a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare respectiv pct.46 alin 1 și 2 din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

D. În legătură cu suma de xxxx lei și respectiv suma de xxxx lei reprezentând TVA aferentă celor două imobile achiziționate cu factura nr...../14.04.2011 și respectiv nr...../12.01.2012, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta avea obligația ajustării dreptului de deducere a TVA exercitat inițial, aferent imobilelor achiziționate în aprilie 2011 și respectiv ianuarie 2012, conform prevederilor art.149, alin 4, lit.a) pct.I din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece utilizează aceste imobile în alte scopuri decât activitățile economice ale petentei. Astfel au procedat la ajustarea TVA dedusă inițial în sumă de xxxxxx lei și respectiv în suma de xxxxxx lei în conformitate cu prevederile art. 149, art. 4, lit, a) pct. 1 și respectiv art. 149, alin.2, lit.b), alin.3 lit.c), alin.5, lit, a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată de Legea 343/2006 coroborat cu prevederile punctului 54 alin.5 din HG .nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

2. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar

A. În legătură cu înregistrarea, în perioada 2009-2011, ca și cheltuială deductibilă la determinarea masei impozabile a profitului, a chiriei imobilului situat în nr.xxxxxxx, organele de inspectie au stabilit ca si nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu chiria imobilului în sumă totală de xxxxxxx lei, în baza prevederilor art. 21, alin.4, lit.e) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, având în vedere utilizarea dată acestui imobil, respectiv locuința personală a familiei asociatului unic si sediu social pentru alte doua firme la care asociatul unic sau familia acestuia sunt asociati si a faptului că petenta nu a justificat organelor de inspectie fiscala în nici un fel procentul din suprafata imobilului utilizat și în folosul activității sale economice precum și faptul că toate dotările și utilitățile acestui imobil precum și a spațiului din curte sunt destinate confortului personal,familial si nicidecum desfășurarii unei activitati economice.

B. În legătură cu **cheltuielile înregistrate în evidența contabilă a petentei în baza bonurilor fiscale de achiziție combustibil în sumă totală de xxxxxxx lei, organele de inspectie fiscala au considerat aceste cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit conform art. 21 alin.4 lit. f din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile in care, combustibilul achizitionat nu a fost destinat autovehiculelor iar bonurile fiscale nu au avut inscise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare al autovehiculului.**

C. În legătură cu înregistrarea în cursul trim. III 2010 a cheltuielilor cu îngrășămintele chimice și combustibil in suma de xxxxxx lei, aferente culturii de grâu, în baza bonului de consum nr...../01.07.2010, organele de inspectie au tratat din punct de vedere fiscal aceste descărcări din gestiune prin trecerea pe cheltuieli a contavalorii acestor bunuri ca fiind bunuri lipsă din gestiune facand aplicatiunea art. 21 alin.4 lit. c din legea nr,571/2003 coroborat cu pct.41 din HG nr.44/2004 și stabilind suma de xxxxxxx lei ca și **cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.**

III. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finantelor Publice prin Direcția Generală a Finantelor Publice a judetului Arad este investit să se pronunța daca in mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit în sarcina petentei suma totală de xxxxxxx lei reprezentând xxxxxx lei taxa pe valoarea adaugata stabilit suplimentar, xxxx lei reprezentând impozit pe profit și xxxxx lei dobanzi de întârziere aferente impozitului pe profit și xxxx lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

1. În legătură cu impozitul pe profit în sumă totală de xxxxxx lei cu majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de xxxxxx lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de xxxxxx lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală F-AR nr./20.06.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Arad

A. Cu privire la suma de xxxxxx lei reprezentând contravaloarea chiriei unui imobil pus la dispoziție de către petentă cu titlu gratuit asociatului unic și familiei acestuia, s-au reținut următoarele

În fapt, în perioada 2009, 2010 și 2011 petenta închiriaza de la o persoana fizică imobilul situat în localitatea....., nr.1, jud.Arad înregistrând integral în evidența contabilă contravaloarea chiriei în sumă totală de xxxxx lei ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Din verificările efectuate s-a constatat că, imobilul situat în localitatea, nr.1 jud.Arad a fost pus la dispoziție cu titlu gratuit, de către petentă, asociatului unic și familiei acestuia, respectiv către alte două firme la care asociatul unic sau familia acestuia sunt asociați, respectiv SC A SRL si SC B SRL și că asociatul unic și familia acestuia au domiciliul în, nr.1, jud.Arad, fapt ce rezultă din certificatele de înregistrare ale acestora emise de Oficiul Roman de Imigrari, iar cele două firme comerciale SC A SRL si SC B au sediul social la aceiași adresă.

Totodata se constată că, în perioada 2009 – 2011, petenta a avut sediul social declarat la adresa din, nr.1, jud.Arad și a deschis începând cu anul 2011 un punct de lucru în jud. Arad, comuna Semlac ,FN conform Hotărârii asociatului unic nr.xx/02.2011 și a Rezoluției ORC nr...../28.02.2011, locație în care deține un depozit de cereale și un imobil anexă dotat cu toate facilitățile necesare (bucatarie mobilata și utilată, baie,birou, sală sedințe), în sopol desfășurării activității corespunzător cu obiectul său de activitate – cultivarea cerealelor.

În drept

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, precizează următoarele:

“Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. [...]

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

e) cheltuielile facute in favoarea actionarilor sau asociatilor, altele decat cele generate de plata pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la pretul de piata pentru aceste bunuri sau servicii; [...]."

coroborat cu prevederile pct.43 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

„Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților urmatoarele:

(....).

c) cheltuieli cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziția acestora. ”

Avand în vedere prevederile legale mai sus prezentate coroborat cu faptul că, din verificările efectuate s-a constatat că utilizarea dată imobilului din Semlac, nr. 487 a fost de locuință personală a familiei asociatului unic și sediu social pentru alte două firme la care asociatul unic sau familia acestuia sunt asociați, iar petenta nu a justificat cu mijloace de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, utilizarea imobilului în folosul activității sale economice, respectiv cultivarea cerealelor, având în vedere faptul că dotările și utilitățile acestui imobil, precum și a spațiului din curte sunt destinate confortului personal, familial si nicidecum desfășurării activității de cultivare a cerealelor, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit că suma de **xxxxxxx lei** reprezintă cheltuiala nedeductibilă fiscal la determinarea masei impozabile a profitului, conform prevederilor art. 21 alin.(1) si alin.(4) lit.e) din Codul fiscal nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile ale societății petente, ci în scopul personal al asociatului unic al petentei și a familiei sale precum și sediu social pentru alte două societăți comerciale la care asociatul unic sau familia acestuia sunt asociați.

Faptul că la adresa de domiciliu a asociatului unic, respectiv Semlac, nr.1, jud.Arad, a fost declarat sediul social al S.C. K S.R.L. nu prezintă relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece petenta nu a prezentat în susținerea contestației sale niciun document justificativ - contract de inchiriere, contract de comodat – ca mijloace de probă din care să rezulte suprafețele puse la dispozitia petentei de către proprietarul imobilului, pentru a justifica astfel că la acest sediu se desfășoară activitatea economică a S.C. K S.R.L. cu atât mai mult cu cât la această adresă figurează cu sediul social și alte două societăți comerciale la care asociatul unic și familia acestuia sunt asociați, precum și domiciliul asociatului unic și familia acestuia, iar potrivit art. 65, alin. (1) din OG 92/2003 republicată cu modificările si completările ulterioare *"Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal"*. Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat în mod corect la stabilirea sumei de xxx lei

aferentă chiriei imobilului din Semlac, nr.1, jud.Arad pus la dispoziție de către petentă cu titlu gratuit asociatului unic și familiei acestuia ca și cheltuială nedeductibilă la determinarea masei impozabile a profitului cu consecința recalculării profitului impozabil; în mod corect și legal procedând la calculul majorărilor și penalităților de întârziere aferente în conformitate cu prevederile art. 119 și 120 din O.G. nr. 92/2003 republicată.

B. Cu privire la suma totală de xxx lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul înregistrate în evidența contabilă a petentei ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în baza bonurilor fiscale, s-au reținut următoarele:

În fapt, în trim. III și trim. IV 2009 și trim. III 2010, petenta a înregistrat în contabilitate sub forma de cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, în contul 602.2 „Cheltuieli cu combustibilul” suma de xxxx lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul, respectiv motorina utilizată în vedere efectuării de lucrări agricole, având la bază ca document justificativ bonuri fiscale de combustibil.

În drept, potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„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.”*

Potrivit art. 21 alin. (4) lit. f din același act normativ, nu sunt deductibile fiscal, ***„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”***, iar conform pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal ***„Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”***

Conform prevederilor legale de mai sus, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Potrivit art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, precizează:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la

baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

Astfel, se reține că pentru a fi înregistrate în contabilitate, cheltuielile trebuie să aibă la bază documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunilor.

Prin urmare, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu combustibilul trebuie justificată cu documente legale, întrucât 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.

Potrivit Ghidului practic privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni economice, în vederea aplicării unitare și a evidențierii în contabilitate a unor operațiuni economice, în vederea aplicării unitare și a evidențierii în contabilitate a măsurilor financiare fiscale reglementate prin OUG 34/2009.

1. În cazul achiziționării carburanților auto pe bază de bon fiscal, bonurile sunt documente justificative care stau la baza înregistrării cheltuielilor în contabilitate dacă sunt stampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

2. (1) Bonurile fiscale emise cu aparatele de marcat electronice fiscale în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt documente care atestă efectuarea plății și se anexează la Registrul de casă.

(2) Înregistrarea în contabilitate a bunurilor achiziționate sau a serviciilor prestate, achitate cu numerar sau card bancar, pe bază de bon fiscal, se poate efectua în următoarele condiții:

(i) entitatea solicită furnizorului factura aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate, având ca anexă bonul fiscal emis de aparatul de marcat electronic fiscal;

sau

ii) entitatea justifică cheltuielile efectuate fie prin documente care atestă intrarea în gestiune a bunurilor achiziționate, fie cu alte documente cum sunt: ordin de deplasare, decont de cheltuieli, la care se anexează bonul fiscal, documentele respective fiind aprobate de persoana care autorizează efectuarea acestor cheltuieli. În cazul utilizării decontului de cheltuieli, documentul utilizat este „Decont de cheltuieli – cod 14-5-5” aprobat prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr 3512/2008 privind

documentele financiar-contabile, care va fi adaptat în mod corespunzător pentru decontări interne.

În acest sens potrivit **Ordinului nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008** privind documentele financiar-contabile, **NOTA DE RECEPȚIE ȘI CONSTATARE DE DIFERENȚE (Cod 14-3-1A)**

“ 1. a) Servește ca:

- document pentru recepția bunurilor aprovizionate;*
- document justificativ pentru încărcare în gestiune;*
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.*

b) Se folosește ca document de recepție obligatoriu numai în cazul:

- bunurilor materiale cuprinse într-o factură sau aviz de însoțire a mărfii, care fac parte din gestiuni diferite;*
- bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;*
- bunurilor materiale procurate de la persoane fizice;*
- bunurilor materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare;*
- bunurilor materiale care prezintă diferențe la recepție;*
- mărfurilor intrate în gestiunile la care evidența se ține la preț de vânzare.*

c) În alte cazuri decât cele menționate la lit. b), recepția și încărcarea în gestiune, după caz, și înregistrarea în contabilitate se fac pe baza documentului de livrare care însoțește transportul (factura, avizul de însoțire a mărfii etc.)(...)”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține faptul că pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate cu achiziția de combustibil pe bază de bonuri fiscale, aceste bonuri trebuie să fie ștampilate și să aibă înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a stării de fapt consemnată în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/10.10.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că în anul 2009 și 2010 petenta a înregistrat ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu combustibilul achiziționat pe bază de bonuri fiscale, în sumă totală de xxxxxx lei .

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că bonurile fiscale prezentate nu au înscrisă denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului, combustibilul nefiind achiziționat în vederea consumului pentru autoturisme, ci fiind utilizat pentru efectuarea de lucrări agricole cu diverse utilaje; astfel că aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit aferent anului 2009 și respectiv 2010.

Petenta formulând contestația a prezentat în susținerea acesteia bonuri fiscale care au înscrise elementele constatate ca fiind lipsă de către

organele de inspecție fiscală, respectiv bonuri fiscale având înscrise denumirea societății petente, precum și numărul de înmatriculare, susținând că transportul combustibilului a fost efectuat într-o cisternă tractată de un tractor înmatriculat în circulație, anexând pentru fiecare bon fiscal notele de recepție și constatare de diferențe.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că petenta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 213 alin. 4 din Codul de procedură fiscală, depunând probe noi în motivarea contestației formulate, documente care infirmă starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală se va desființa parțial Decizia de impunere F-AR nr.xxx/20.06.2012 pentru acest capăt de cerere, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze operațiunile efectuate de petentă în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale în materie, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societatea petenta în susținerea cauzei, precum și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale, întrucât pentru determinarea stării de fapt fiscale, a realității faptelor care generează raporturi juridice ce cad sub incidența legii fiscale, organul de inspecție fiscală trebuie să administreze orice mijloc de probă ținând cont de forța lor probantă recunoscută de lege, iar în funcție de cele constatate să stabilească dacă aceste bonuri fiscale aferente combustibilului achiziționat având înscrise denumirea societății petente și numărul de înmatriculare a autovehiculului xxxxx au calitatea de documente justificative care stau la baza înregistrării cheltuielilor în contabilitate, precum și dacă petenta poate justifica aceste cheltuieli și cu documente legal întocmite care atestă intrarea în gestiune a combustibilului achiziționat pe baza bonurilor fiscale precum și dovada consumului carburantului în cadrul lucrărilor agricole respectiv în scopul realizării de venituri impozabile, stabilind în acest fel obligația de plată corectă.

Prin urmare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(3) 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.”

La reverificarea creanțelor fiscale contestate de petentă respectiv cheltuielile în sumă totală de xxxxxxx lei pentru care se impune desființarea actului atacat, organele de inspecție fiscală vor face aplicațiunea pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003

privind Codul de procedure fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizeaza:

"102.5 In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrative conform art. 185 alin. (3) (devenit art. 216, alin. 3) din Codul de procedure fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat",

precum și ale pct. 11.7 din O.M.F.P. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedure fiscala, republicata, care stipuleaza ca:

"11.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, Or verificarea va viza strict aceeasi perioada și același obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calcu/ul accesoriilor aferente".

C. Cu privire la suma de xxxxxx lei stabilita de organele de inspectie fiscală ca și cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferentă descărcării scriptice de gestiune a materialelor consumabile, s-au reținut următoarele:

În fapt, în trim. III 2010 petenta înregistrează în contul 602.2 „cheltuieli cu combustibilul,, suma de xxxxxx lei respectiv în contul 602.1 "cheltuieli cu materiale auxiliare" conform Bonului de consum nr..../01.07.2010, suma de xxxxxx lei reprezentand cheltuieli cu combustibilul si îngrășămintele chimice aferente recoltei de grâu, neincluzând aceste consumuri în costul productiei de grâu recoltat, ci direct pe cheltuielile aferente perioadei în care au fost înregistrate.

Organele de inspectie au tratat din punct de vedere fiscal aceste descarcari din gestiune prin trecerea pe cheltuieli a contravalorii acestor bunuri ca fiind bunuri lipsa din gestiune, stabilind în baza art.21 alin.4 lit.c din legea nr.571/2003 coroborat cu pct.41 HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare ca suma de xxxx lei aferentă descărcării din gestiune a acestor materiale consumabile este o cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2010.

La stabilirea situației de fapt cu privire la descarcarea din gestiune a materialelor comsumabile de natura combustibilului si îngrășămintelor chimice în sumă totală de xxxxxx lei ca reprezentând bunuri lipsa din gestiune, organele de inspectie fiscală au reținut la fila 15 a Rapotului de inspectie fiscală că " *Societatea susține faptul că dupa recoltarea productiei de grau, urmare a compararii stocurilor scriptice cu cele factice s-a constatat faptul ca factic aceste stocuri(combustibil, ingasaminte chimice)*

nu mai exista.", stare de fapt nedovedită cu vreun mijloc de probă conform art. 49 din Codul de procedură fiscală.

În drept, potrivit art. 19 alin 1 și art. 21 alin din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

ART. 19

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

Art. 21

(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 (...)”

Totodată la art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, , se specifică :

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

*c) **cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI**”;*

coroborate cu cele ale pct.41 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, unde se specifică :

*“ 41. **Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal** “.*

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile privind bunurile de natură stocurilor constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Potrivit punctului 1 din Anexa 1 a **Ordinului nr. 2.861 din 9 octombrie 2009** pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, bunurile constatate lipsă în urma inventarierii care, reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ – valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

Totodată referitor la efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii în Ordinul nr. 2.861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, se prevede:

2. - (1) “În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:

a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;

b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;

c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;

(...)

f) în alte cazuri prevăzute de lege”.

Din contextul prevederilor legale mai sus citate se retine ca, inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, **se poate face și la cererea organelor de control cu prilejul efectuării controlului sau ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere.**

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de activ și de pasiv ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității respective pentru respectivul exercițiu financiar.

Or, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă că în speță a avut loc o inventariere prin care să se constate faptul că S.C. K SRL a înregistrat minusuri de inventar în gestiune, neefectuându-se în acest sens verificarea realității stocurilor scriptice înregistrate în evidența contabilă a petentei, prin efectuarea inventarierii faptice a stocurilor la locul de desfășurare a activității, avându-se în vedere ultima inventariere întocmită de petentă, cât și documentele din evidența primară, respectiv intrările-iesirile de marfă de la ultima inventariere până la zi, dacă acestea există.

Astfel, organul de soluționare a contestației constată că aceasta concluzie a organului fiscal că, descarcarea din gestiune a materialelor consumabile de natura combustibilului și îngrășămintelor chimice în suma totală de xxxxxxxx lei reprezintă bunuri lipsă din gestiune nu a avut la baza o verificare a existenței faptice a stocului de marfă la locul unde petenta își desfășoară activitatea pentru a se cunoaște situația reală a acestuia și a se putea constata

eventualele diferențe între stocul scriptic și cel faptic, cu consecința considerării acestor cheltuieli ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

În acest sens, învederăm că, în conformitate cu art. 94, alin. (2), lit. a) și alin. (3), lit. e) și art. 105, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare se stipulează:

„ (2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;

Art.105

(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Având în vedere cele consemnate mai sus și anume că organele de inspekție fiscală nu au analizat toate actele și faptele rezultate din activitatea contribuabilului în vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, respectiv nu au efectuat o inventariere a stocului de marfa pentru a constata cu certitudine acea lipsă în gestiune cu consecința considerării acestor cheltuieli ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil potrivit art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel:

(3) “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”

În consecința se va desființa parțial Decizia de impunere nr. xxxxx /20.06.2012 în legătură cu acest capăt de cerere, urmând ca organul de control să procedeze la încheierea unui nou act administrativ fiscal în care să analizeze faptic inexistența sau existența stocului de marfa lipsă în gestiune, cu consecința considerării acestor cheltuieli ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil potrivit art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

La reverificare organele de inspekție fiscală vor avea în vedere și prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2001 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile pct. 11.5, 1.6 și 11.7 din OPANAF 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea

titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Referitor la majorarile în suma de xxxx72 lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxxxx lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr./20.06.2012, se reține că stabilirea de majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în cuantum de xxxxxx lei, stabilit în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând impozitul pe profit, în sumă de xxxxx lei, Decizia de impunere nr./20.06.2012 va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorarile în sumă de xxxxxx lei și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de xxxxxx lei reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../20.06.2012 va fi desființată.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxxx lei stabilită suplimentar în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr./20.06.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Arad, s-au retinut următoarele:

A. În legătură cu capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxxxxx lei aferentă serviciilor de transport intracomunitar, s-au reținut următoarele:

În fapt, în trim. III respectiv IV 2009, petenta a efectuat achiziții intracomunitare de prestări servicii de transport de la doi furnizori din Ungaria în sumă totală de xxxxxx lei.

Din verificările efectuate organele de inspecție au constatat că petenta nu respecta prevederile art. 146, alin. (1), lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare, respectiv pct. 46, alin. (4) din H.G. nr. 44/2004 cu modificarile și completările ulterioare în sensul că nu deține facturi pentru achizițiile intracomunitare de transport și nu înregistrează taxa aferentă achiziției intracomunitare atât ca și taxa deductibilă cât și ca și taxa colectată în evidența contabilă a petentei și în decontul de TVA aferent perioadei la care se refera achiziția.

În contestația formulată petenta arată că pentru aceste achiziții intracomunitare de prestări de servicii de transport deține documente justificative respectiv exemplarul original al facturilor, depunând împreună cu contestația fotocopiile unui număr de cinci facturi externe.

Totodată, în completarea dosarului cauzei, cu adresa nr...../19.09.2012, în temeiul art. 213 alin.4 din OG nr.92/2003 petenta a depus probe noi la contestația formulată, respectiv fotocopia facturii nr...../06.11.2009 emisă de JB în valoare de xxxxx euro echivalentul a xxxxxx lei achitată în numerar conform specificației de pe factură în două tranșe la data de 27.10.2009 (în avans) respectiv 06.11.2009 precum și traducerile în limba română a facturilor pe baza cărora petenta a efectuat achizițiile intracomunitare de prestări servicii de transport în trim III 2009 și trim.IV 2009 de la cei doi furnizori din Ungaria în sumă de xxxxx lei.

În drept, la art. 146 alin.1 lit.b din Legea nr. 571/2003 republicată privind Codul fiscal se precizează *Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

ART. 146

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

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

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

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

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

(...)”

Plata taxei la buget

Art. 157. - (1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156² atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g).

Totodată pct. 46 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează

"(4) Pentru situatiile prevazute la art. 146 alin. (1) lit. b) pct. 2 lit. d), lit. e) pct. 2 si lit. f) din Codul fiscal, se vor aplica corespunzator prevederile art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, in ceea ce priveste reflectarea taxei.

În speță, suma totală contestată de 10.147 lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă prestărilor de servicii efectuate de catre furnizorii din Ungaria în beneficiul petentei, pentru care conform prevederilor legale mai sus citate, petenta avea obligația ca, **pentru taxa aferentă serviciilor care i-au prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-g): să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1) și să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei.**

Față de constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la transporturile de cereale efectuate de furnizorii intracomunitari din Ungaria, în perioada 01.07.2009 – 30.11.2009 consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR xxx/20.06.2012, petenta a depus împreună cu contestația fotocopiile următoarelor facturi externe:

- factura seria xxxxxxxx din data de 03.07.2009 emisă de B în sumă de xxxx euro

- factura seria din data de 07.07.2009 emisă de B în sumă de xxxxxx euro

- factura seria din data de 08.07.2009 emisă de de S in sumă totală de xxx euro.

- factura seriadin data de 04.07.2009 emisă de de S in sumă totală de xxxxx euro.

Totodată, urmare adresei D.G.F.P a Jud Arad nr. /11.09.2012, în completarea dosarului cauzei, cu adresa nr. /19.09.2012, în temeiul art. 213 alin.4 din OG nr.92/2003 petenta aduce următoarele probe noi la contestația formulată respectiv:

- fotocopia facturii nr..... /06.11.2009 emisă de B în valoare de xxxxx euro echivalentul a xxxxxx lei achitată în numerar conform specificației de pe factură în două tranșe la data de 27.10.2009 (în avans) respectiv 06.11.2009.

- traducerile în limba română ale facturilor pe baza cărora petenta a efectuat achizițiile intracomunitare de prestări servicii de transport în trim III 2009 și trim.IV 2009, de la cei doi furnizori din Ungaria, în sumă de xxxxxx lei, arătând că pentru achizițiile intracomunitare de prestari de servicii de transport în sumă totală de xxxxxx lei deține exemplarul original al facturilor și că " la o analiză mai atentă a livrărilor de bunuri efectuate de societate aferent căroră societatea a suportat cheltuielile de transport, organele de inspecție fiscală (au verificat CMR-urile aferente livrărilor de bunuri) ar fi

putut constata faptul că numărul transporturilor efectuate coincide cu numărul transporturilor facturate neexistând astfel transporturi efectuate și nefacturate care să genereze plăți fără existența unei facturi din partea furnizorului de servicii.”

Organul de soluționare a contestației constată că, referitor la transporturile de cereale efectuate de diversi parteneri intracomunitari în perioada 01.07.2009 – 30.11.2009, în valoare de xxxxx lei pentru pentru care organul de control a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de xxxxxx lei, în motivarea contestației petenta a depus documente care contrazic starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, astfel:

- pentru plățile înregistrate în evidența contabilă în baza chitanței nr...../27.10.2009 în valoare de xxxxx lei și chitanței nr...../06.11.2009 în valoare de xxxxxxx lei, petenta a prezentat fotocopia facturii nr. nr..... în formă tradusă și legalizată emisă de furnizorul Bacsi Imre din Ungaria în sumă totală de xxxxxx euro echivalentul a xxxxxx lei.

- pentru plata înregistrată în evidența contabilă în baza chitanței nr. 2./07.2009 în valoare de xxxxxx euro echivalentul a xxxxx lei, petenta a prezentat fotocopia facturii nr. din data de 07.2009 în formă tradusă și legalizată emisă de furnizorul B din Ungaria în sumă totală de xxxxxx euro echivalentul a xxxxx lei și fotocopia facturii seria xxxxxxxx din data de 07.2009 în formă tradusă și legalizată emisă de furnizorul S în sumă totală de xxx euro echivalentul a xxxxxx lei

- pentru plata înregistrată în evidența contabilă în baza chitanței nr. x/03.07.2009 din 03.07.2009 în valoare de xxxxxxx euro echivalentul a 13.997 lei petenta a prezentat fotocopia facturii seria din data de 03.07.2009 emisă de B în sumă de xxxxxxx euro în formă tradusă și legalizată și fotocopia facturii seria din data de 04.07.2009 emisă de B în sumă totală de xxxxxx euro, în formă tradusă și legalizată.

Deoarece, atât odată cu contestația, cât și în completarea motivării acesteia, petenta a depus la dosarul cauzei fotocopii ale facturilor fiscale, precum și traducerile în limba română ale acestora ,legalizate, care nu au fost prezentate organului de inspecție fiscală în timpul verificării efectuate, conform art. 213 alin. 4 din Codul de procedură fiscală, este necesară analizarea acestora de către organele de inspecție fiscală, analiză în urma căreia activitatea petentei să fie reflectată cât mai fidel, iar obligațiile fiscale pe care petenta le datorează bugetului de stat să fie corect stabilite.

În situația dată, la soluționarea contestației organul competent are în vedere prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează că:

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În aceasta situație, organului fiscal

emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

De asemenea, potrivit pct. 182.1 din H.G. nr. 1050/01.07.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dat în aplicarea art. 182 (devenit după republicare art. 213) din Codul de procedură fiscală, se arată:

“182.1 In temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală”.

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus, precum și faptul că petenta depune documente noi în susținerea solicitării sale, documente care pot avea influență asupra cuantumului obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa, se impune desființarea actului administrativ atacat în ceea ce privește acest capăt de cerere pentru ca organul de inspecție fiscală să aibă *“posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.*

Organele de inspecție fiscală vor avea în vedere documentele depuse de petentă, urmând ca, prin alte organe decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de taxă, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță documentele noi depuse în susținerea cauzei și argumentele contestatoarei, analizând corectitudinea întocmirii lor și îndeplinirea condițiilor de documente justificative, respectiv modul cum acestea au fost reflectate în evidența contabilă a petentei corelat cu plățile aferente acestora .

În drept, se va face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) *“Soluții asupra contestației”* din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia :

“(3) 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”.

La reverificarea creanțelor fiscale contestate de petentă respectiv taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxxxx lei aferentă achizițiilor intracomunitare de prestari servicii de transport pentru care se impune desființarea actului atacat, se vor avea în vedere și prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei stabilita suplimentar aferentă descărcării scriptice de gestiune a materialelor consumabile, s-au reținut următoarele:

În fapt, în trim. III 2010 petenta înregistrează în contul 602.2 „cheltuieli cu combustibilul,, suma de xxxxx lei respectiv în contul 602.1 "cheltuieli cu materiale auxiliare" conform Bonului de consum nr..... /01.07.2010, suma de xxxx lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul și îngrășămintele chimice aferente recoltei de grâu, neincluzând aceste consumuri în costul producției de grâu recoltat, ci direct pe cheltuielile aferente perioadei în care au fost înregistrate.

Organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina S.C. K SRL colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **xxxxxx lei** potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

La stabilirea situației de fapt cu privire la descarcarea din gestiune a materialelor consumabile de natura combustibilului și îngrășămintelor chimice în sumă totală de xxxxxx lei ca reprezentând bunuri lipsă din gestiune, organele de inspecție fiscală au reținut la fila 15 a Raportului de inspecție fiscală că *“ Societatea susține faptul că după recoltarea producției de grau, urmare a comparării stocurilor scriptice cu cele factice s-a constatat faptul ca factic aceste stocuri(combustibil, ingasaminte chimice) nu mai exista.”*, stare de fapt nedovedită cu veun mijloc de probă conform art. 49 din Codul de procedură fiscală.

În drept, în ceea ce privește obligativitatea colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă de gestiune sunt aplicabile prevederile art 126 și art.128 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, care precizează:

ART. 126

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sș rezulte din una dintre activitățile economice prev_zute la art. 127 alin. (2).[...]

„ART. 128

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):[...]

e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c).[...]"

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține faptul că sunt considerate livrări de bunuri cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune.

Potrivit punctului 1 din Anexa 1 a **Ordinului nr. 2.861 din 9 octombrie 2009** pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, bunurile constatate lipsă în urma inventarierii care, reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ – valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

Toodată referitor la efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii în Ordinul nr. 2.861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, se prevede:

2. - (1) *“În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:*

a) *la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;*

b) *ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;*

c) *ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;*

(...)

f) *în alte cazuri prevăzute de lege”.*

Din contextul prevederilor legale mai sus citate se retine ca, inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, *se poate face si la cererea organelor de control cu prilejul efectuării controlului.*

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de activ și de pasiv ale fiecărei unități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței unității respective pentru respectivul exercițiu financiar.

Or, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă că în speță a avut loc o inventariere din care să rezulte că S.C. K SRL a înregistrat minusuri de inventar în gestiune, neefectuându-se în acest sens verificarea realității stocurilor scriptice înregistrate în evidența contabilă a petentei, prin efectuarea inventarierii faptice a stocurilor la locul de desfășurare a activității, avându-se în vedere ultima inventariere întocmită de petentă cât și documentele din evidența primară, respectiv intrările-iesirile de marfă de la ultima inventariere până la zi, dacă acestea există.

Astfel, organul de soluționare a contestației constată că această concluzie a organului fiscal nu a avut la bază o verificare a existenței faptice a stocului de marfă la locul unde petenta își desfășoară activitatea pentru a se cunoaște situația reală a acestuia și a putea constata eventuale diferențe între stocul scriptic și cel factual cu consecința colectării taxei pe valoarea adăugată.

În conformitate cu art. 94, alin. (2), lit. a) și alin. (3), lit. e) și art. 105, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se stipulează:

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

Art.105

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Având în vedere cele consemnate mai sus și anume că organele de inspecție fiscală nu au analizat toate actele și faptele rezultate din activitatea contribuabilului în vederea stabilirii corecte a bazei de impunere respectiv nu au efectuat o inventariere a stocului de marfă pentru a constata cu certitudine acea lipsă în gestiune cu consecința colectării taxei pe valoarea adăugată potrivit prevederilor art. 128 din Codul fiscal, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel:

(3) “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”

In consecinta se va desfiinta Decizia de impunere nr./20.06.2012 pentru suma de xxxxx lei, urmand ca organul de control sa procedeze la incheierea unui nou act administrativ fiscal prin care sa dovedeasca faptic inexistentia sau existenta stocului de marfa lipsa in gestiune cu consecinta colectarii TVA potrivit prevederilor art. 128, alin. (4), lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2001 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile pct. 11.5, 1.6 si 11.7 din OPANAF 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

C. În legătură cu capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar aferentă bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice, în sumă de xxxxxx lei, s-au reținut următoarele:

În fapt, în perioada trim. III si trim. IV 2009 respectiv trim III 2010, petenta si-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de motorină pe baza bonurilor fiscale emise de unitatile de distributie a carburanților în suma totală de xxxxxx lei, în conditiile in care, organele de inspectie fiscala au constatat ca acest combustibil achiziționat nu a fost destinat autoturismelor ci a fost utilizat în vederea efectuării de lucrări agricole cu diverse utilaje, iar bonurile fiscale nu aveau înscrise în cuprinsul lor denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

În contestația formulată, petenta susține că, aferent aprovizionării cu combustibil a utilizat documente justificative conform art. 146 alin. 1 lit.a din Legea nr.571/2003 si pct.46 alin. 2 din HG nr.44/2004 și că a prezentat organelor de inspectie fiscală bonuri fiscale stampilate și având înscrise denumirea societății și numărul de înmatriculare a autovehiculului, depunând la dosarul cauzei, în fotocopie, bonurile fiscale și notele de recepție aferente combustibilului aprovizionat, având înscrise denumirea societății petente și numărul de înmatriculare a vehiculului xxxxxx, suținând că, transportul combustibilului a fost efectuat într-o cisternă tractată de un tractor înmatriculat în circulație.

In drept, in conformitate cu Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si compelatrilor ulterioare:

ART. 145

(...)

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

a) operațiuni taxabile;

(...)

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

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

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

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);

(...)

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

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

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 în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. 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 carburantii 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 stampilate și au înscrise denumirea cumparatorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.**”

Față de prevederile legale mai sus citate se reține că, dreptul contribuabililor persoane juridice de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate și serviciilor prestate, se poate exercita numai dacă acestea sunt efectuate în beneficiul firmei și dacă sunt destinate realizării operațiunilor supuse taxei pe valoarea adăugată; pe cale de consecință, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii, care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și nu sunt efectuate în beneficiul persoanei juridice nu poate fi exercitată.

Totodată, se reține că, pentru a exercita dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în bonuri fiscale de aprovizionare cu carburanți auto, aceste bonuri trebuie să fie ștampilate și să aibă, de asemenea, înscrisă în cuprins denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în bonuri fiscale pe motiv că acestea nu au fost completate cu denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului, nefiind achiziționat în vederea consumului pentru autoturisme, ci a fost utilizat în vederea efectuării de lucrări agricole cu diverse utilaje.

Petenta a prezentat în susținerea cauzei fotocopii ale unor bonuri fiscale care au înscris elementele constatate ca fiind lipsă de către organele de inspecție fiscală, respectiv denumirea petentei, precum și numărul de înmatriculare xxxxxxxx, arătând că transportul combustibilului a fost efectuat într-o cisternă tractată de un tractor înmatriculat în circulație.

Astfel, spre exemplificare:

-fotocopia bonului fiscal nr...../03.09.2010 emis de SC L SRL Pecica în valoare de XXXXXXXX lei din care TVA în sumă de xxxxx lei are înscrisă denumirea societății petente precum și numărul xxxxxx la care s-a anexat nota de recepție și constatare de diferențe nr. din 03.09.2010;

- fotocopia bonului fiscal nr...../28.10.2009 emis de SC P SA Turnu în valoare de xxxx lei din care TVA xxxx lei înscrisă denumirea societății contestatoare precum și numărul autovehiculului xxxx la care s-a anexat nota de recepție și constatare de diferențe nr. xxxxxx din 28.10.2009;

- fotocopia bonului fiscal nr...../21.07.2009 emis de SC L SRL Pecica în valoare de xxxx lei din care TVA în sumă de xxxx lei are înscrisă denumirea societății petente precum și numărul xxxxxx la care s-a anexat nota de recepție și constatare de diferențe nr. xxxxx din 21.07.2010;

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată precum și faptul că petenta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 213 alin. 4 din Codul de procedură

fiscală, depunând probe noi în motivarea contestației formulate documente care contrazic constatările organelor de inspecție fiscală se va desființa Decizia de impunere nr./2006.2012 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, iar în funcție de cele constatate să stabilească dacă aceste bonuri fiscale aferente combustibilului achiziționat având înscrise denumirea societății petente și numărul de înmatriculare a autovehiculului xxxxxx au calitatea de documente justificative pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, stabilind în acest fel obligația de plată corectă.

Prin urmare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(3) 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.”

La reverificarea creanțelor fiscale contestate de petentă respectiv taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxxxx lei pentru care se impune desființarea actului atacat, se vor avea în vedere și prevederile legale care reglementează transporturile rutiere, respectiv O.U.G. nr.195/2002 – privind circulația pe drumurile publice, cu modificările și completările ulterioare act normativ care definește atât semnificațiile termenului de autovehicul cât și dreptul de a pune în circulație pe drumurile publice numai autovehiculele înmatriculate precum vehiculele care nu se consideră autovehicule și deci nu sunt supuse înmatriculării verificând totodată dacă petenta poate justifica cu mijloace de probă reglementate de Codul de procedura fiscală consumul de combustibil achiziționat în baza bonurilor fiscale având înscrise denumirea societății petente și numărul de înmatriculare a autovehiculului xxxxxx.

D. În legătură capătul de cerere privind neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prin ajustarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției a două imobile, s-au reținut următoarele

În fapt, în perioada verificată petenta a achiziționat 2 imobile astfel:
- imobilul situat în Arad, str. ABC nr.2/1 achiziționat în luna aprilie 2011 de la SC E SRL Timișoara cu factura nr./14.04.2011 în valoare de xxxxxxxx lei, cu TVA aferent în suma de xxxx lei.

- imobilul situat în Arad, str. ABC nr.2/2 achiziționat în luna ianuarie 2012 de la SC E SRL Timișoara cu factura nr. /12.01.2012 în valoare de xxxxx lei, cu TVA aferent în suma de xxxx lei.

Petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor achiziții respectiv, pentru suma de xxxx lei în luna aprilie 2011 pentru imobilul din Arad, str. Câmpia Turzii nr.2/1 și în sumă de de xxxx lei în luna ianuarie 2012 pentru imobilul din Arad, str. ABC nr.2/2.

Din verificarea efectuată precum și din Nota Explicativa dată de dl.K în calitate de administrator al petentei, a rezultat că imobilul situat în Arad, str. ABC nr.2/1 a fost pus la dispoziție cu titlu gratuit de petentă asociatului unic și familiei acestuia pentru a fi folosit de către aceștia ca și locuință personală, familia K fiind compusă din patru membri cu domiciliul personal la adresa respectivă. De asemenea, în perioada supusă inspecției fiscale 01.01.2009 - 30.04.2012, acest imobil a fost pus la dispoziție cu titlu gratuit și către alte două firme la care asociatul unic și administratorul petentei, d-nl K sau membri ai familiei acestuia sunt asociați respectiv A și B, acestea având sediul social declarat la respectiva adresa.

Totodata, din documentele existente la dosarul cauzei se constată că începând cu data de 28.02.2011, în baza Hotărârii asociatului unic nr.... /15.02.2011 și a Rezoluției ORC nr..... /02.2011, petenta a deschis un punct de lucru în jud.Arad comuna nr.FN, locație în care își desfășoară efectiv activitatea, respectiv cultivarea cerealelor și unde deține un depozit de cereale și un imobil anexă care este dotat cu toate facilitățile necesare (bucătărie mobilată și utilată, baie, birou, sală de ședințe), din analiza evidenței contabile a petentei rezultând că, începând cu anul 2012 acesta efectuează operațiuni de amenajare și dotare a acestui punct de lucru.

De asemenea, în vederea stabilirii scopului pentru care a fost efectuată achiziția imobilului situat în Arad, str. ABC nr.2/2 din nota explicativă dată de dl. Kr în calitate de administrator al societății petente a rezultat faptul că acesta a fost achiziționat în vederea închirierii viitoare, în perioada verificată sub aspectul TVA 01.01.2009-30.04.2012, nefiind realizate operațiuni taxabile de natura celor înscrise în obiectul de activitate al petentei.

În contestația formulată, referitor la TVA stabilită suplimentar de plată în valoare totală de xxxxxx lei reprezentând ajustarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției celor două imobile, petenta motivează achiziția celor două imobile în folosul operațiilor sale taxabile prin prezentarea următoarelor documente depuse în probațiune la contestația formulată astfel :

- Hotărârea asociatului unic nr.xx/09.2011 și a Rezoluției ORC nr..... /21.09.2011 pe baza cărora petenta și-a modificat sediul social din Semeș nr.1 ud Arad, în Arad, str.ABC, nr. 2/1, jud. Arad.

- Actul Constitutiv care prevede la cap. IV art.7 ca petenta va mai desfasura si urmatoarele activitati :„682 Închirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate ;

- Contractul de închiriere spațiu nr.XX din 01.06.2012 pe baza căruia SC K SRL închiriază către SC A SRL o parte a imobilului situat în Arad str.ABC nr.2/1, jud. Arad.

- Contractul de închiriere spațiu nr.xx din 01.06.2012 pe baza caruia SC K SRL inchiriaza catre SC B SRL o parte a imobilului situat in Arad str.ABC nr.2/1, jud. Arad.

- Contractul de închiriere spatii nr.xx din 01.06.2012 pe baza caruia SC K SRL inchiriaza catre S.K.(sotia d-lui asociatul unic și administratorul petentei) o parte a imobilului situat in Arad str.ABC nr.2/1, jud. Arad.

- Contractul de închiriere spațiu nr.xx din 01.06.2012 pe baza caruia SC K SRL închiriază către D.F imobilul situat in Arad, str.ABC nr.2/2.

De asemenea, la dosarul cauzei există Notificările privind opțiunea de taxare a operațiilor prevăzute la art.141 alin 2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare înregistrate la Administratia Finantelor Publice a Municipiului Arad sub nr...../16.07.2012, respectiv sub nr...../16.07.2012; rectificate cu adresele înregistrate la A.F.P a mun. Arad sub nr./20.07.2012 și nr./20.07.2012, petenta optând pentru utilizarea regimului de taxare în legătură cu cele doua imobile, **data de la care se optează pentru taxare 01.06.2012.**

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.125,art. 141, art.145, art.146 si art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

Art.125¹

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;

Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

ART. 141

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

(...)

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;

(...)

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.

Art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹,”

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);”

Art.149

Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani;

[...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a)-d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

(...)

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art. 138.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

b) pentru cazul prevăzut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectuează de persoanele impozabile care au aplicat pro rata de deducere pentru bunul de capital. Ajustarea reprezintă o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial și se efectuează în ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2);

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării;

d) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectuează atunci când apar situațiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevăzute în norme.

(5¹) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.”

Cu privire la ajustarea taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor de capital, pct. 38 și pct. 54 alin.(4) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , prevede:

“38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

(...)

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării

nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145-147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copieii de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.

(4) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.”

Conform dispozițiilor legale incidente cauzei, exercitarea dreptului de deducere al TVA aferentă achizițiilor de imobile sau altor bunuri de capital este condiționat de folosirea acestora în scopul unor operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului când bunurile se folosesc apoi în scop neeconomic sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv în favoarea contribuabilului când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare prevăzut la art.149 din Codul fiscal implică stabilirea, printre altele, a achizițiilor, transformărilor și modernizărilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinației utilizării acestora, a cuantumului taxei supusă ajustării, a perioadei de ajustare, a momentului modificării destinației, a suprafeței din imobil destinată utilizării în alt scop decât cel avut în vedere inițial la exercitarea dreptului de deducere, precum și efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale citate, persoanele impozabile își pot justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept de deducere și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În situația în care achizițiile nu sunt folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite, integral sau parțial, în alte scopuri decât activitățile economice, taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare stabilit de legislația fiscală, în

cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevazut la art.149 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta si-a exercitat integral dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugată pentru cele 2 imobile achizitionate, astfel:

- xxxx lei reprezentand TVA deductibila aferentă achizitiei imobilului situat în Arad Str. ABC, nr.2/1, efectuată la data de 14.04.2011
- xxxxx lei reprezentand TVA deductibila aferenta achizitiei imobilului situat în Arad Str. ABC, nr.2/2, efectuată la data de 12.01.2012.

În perioada supusă verificării respectiv 01.01.2009 – 30.04.2012, cele două imobile au fost utilizate în alte scopuri decât operațiunile taxabile ale petentei, respectiv cultivarea cerealelor, conform explicațiilor reprezentantului legal al SC K SRL din Nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală, precum și a documentelor prezentate, astfel că:

- imobilul situat în Arad, Str.ABC, nr.2/1 a fost din data de 21.09.2011 declarat sediu social al petentei, conform Hotărârii asociatului unic nr..../14.09.2011 și a Rezoluției ORC nr...../ 21.09.2011 pe baza carora petenta și-a modificat sediul social din nr.1 jud Arad, în Arad, str.ABC, nr. 2/1, jud. Arad. De asemenea imobilul situat în Arad, str. ABC nr.2/1 a fost pus la dispoziție cu titlu gratuit asociatului unic și familiei acestuia pentru a fi folosit de către aceștia ca și locuință personală, familia fiind compusă din patru membri cu domiciliul personal la adresa respectivă conform documentelor existente la dosarul cauzei. De asemenea, acest imobil a fost pus la dispoziție cu titlu gratuit și către alte două firme la care asociatul unic sau familia acestuia sunt asociați respectiv societățile A și B , acestea având sediul social declarat la respectiva adresa. Totodată potrivit documentelor existente la dosarul cauzei din data de 21.09.2011, în baza Hotărârii asociatului unic nr.xxx/14.09.2011 și a Rezoluției ORC nr...../21.09.2011 petenta a deschis un punct de lucru în jud.Arad comunaFN, locație în care își desfășoară efectiv activitatea respectiv cultivarea cerealelor și unde deține un depozit de cereale și un imobil anexă care este dotat cu toate facilitățile necesare (bucătărie mobilată și utilată, baie, birou, sală de ședințe), din analiza evidenței contabile a petentei rezultând că, începând cu anul 2012 a efectuat operațiuni pentru amenajarea și dotarea acestui punct de lucru din Semeș.

- imobilul situat în Arad, Str. ABC, nr.2/2 face parte din același complex de imobile de locuit (grup de imobile tip duplex) ca și imobilul achizitionat în luna aprilie 2011, așa cum rezultă din verificarea efectuată la fața locului de către organele de inspecție fiscală în legătură cu acest imobil ; în conformitate cu nota explicativă a d-lui K în calitate de administrator al petentei în vederea stabilirii scopului pentru care a fost

efectuată achiziția imobilului de la nr. 2/2, acesta a declarat faptul că a fost achiziționat în vederea închirierii viitoare.

În vederea petentei că perioada supusă inspecției fiscale sub aspectul verificării TVA a fost 01.01.2009 – 30.04.2012, iar conform principiului general de drept **tempus regit actum**, documentele depuse de acesta în probațiune, atât contractele de închiriere, cât și Notificările înregistrate la autoritatea fiscală, vizează o perioadă ulterioară, fiind date din luna iunie 2012, astfel încât acestea nu pot produce efecte juridice și fiscale retroactiv.

Exercitarea de către petentă a dreptului de deducere al TVA aferentă achiziționării imobilelor construite în sistem duplex, în Arad str.ABC la nr.2/2 și nr. 2/1, jud. Arad, se situează în afara cadrului legal care reglementează în materie fiscală – dispozițiile art. 145 alin. 2 lit. a) din Codul fiscal prezentând relevanță în cauza dedusă judecătii, care prevăd că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, doar dacă acele sume achitate cu titlu de TVA au fost plătite în folosul operațiunilor taxabile ale debitorului fiscal - deoarece aceste operațiuni de achiziție a imobilelor nu pot fi considerate a fi fost realizate în folosul operațiunilor taxabile ale petentei, având în vedere obiectul său principal de activitate - cultivarea cerealelor, precum și împrejurarea că imobilul situat în Arad str.ABC, nr. 2/1 este locuit de familia administratorului petentei, iar contractul de închiriere al imobilului de la nr. 2/2 din aceeași stradă este ulterior perioadei verificate de inspecția fiscală, respectiv 01.01.2009 – 30.04.2012.

Cât privește contractele de închiriere, depuse de petentă în motivarea contestației, încheiate în timpul inspecției fiscale, se constată că acestea relevă intenția administratorului petentei, dl. K de a închiria, începând cu o perioadă ulterioară inspecției fiscale, respectiv 01.06.2012, o parte din imobile, atât soției și unor firme la care membrii familiei sale sunt asociați, cât și unei persoane fizice, dl. D.F, în reverificarea ce urmează a fi efectuată, conform art. 216 alin. 3 din Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 94 alin. 2 lit. a) și alin. 3 lit e) împreună cu art. 105 alin. 1, din Codul de procedură fiscală, citate în cuprinsul prezentei, organele de inspecție fiscală urmând să examineze toate stările de fapt și raporturile juridice relevante pentru impunere, în virtutea principiului general de drept **non refomatio in pejus**, în legătură cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxxxxxx lei, în perioada 01.01.2009 – 30.04.2012.

Calitatea de administrator al petentei S.C. K&K Agroservices SRL a domnului K nu îi conferă acesteia dreptul de a exercita deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziționării imobilelor construite în sistem duplex, în Arad str.ABC la nr.2/2 și nr. 2/1, jud. Arad, în lipsa mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care aceasta să

facă dovada utilizării acestor imobile, până la data de 30.04.2012, în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv activitatea de cultivare a cerealelor.

Referitor la posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA aferentă achizițiilor în raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, se rețin următoarele:

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

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

Astfel că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Contrar susținerilor contestatoarei, simpla achiziție a unor imobile pe numele firmei - persoană impozabilă în sfera TVA- , nu constituie o prezumție a utilizării în scop economic a bunurilor achiziționate, în vederea realizării obiectului său principal de activitate care constă în cultivarea cerealelor.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită exercitarea dreptului de deducere al TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă(par.26 din hotărâre).În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA ,în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept(par.29 din hotărâre).

La paragraful 23 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a(în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică , dând naștere la operațiuni taxabile.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție și prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este obligația persoanei impozabile să prezinte dovezi obiective care să susțină intenția declarată cu privire la scopul achiziției imobilelor în cauză.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în temeiul prevederilor art.11 alin.(1), art. 19 alin.1, art. 21 alin.1, alin.4 lit.c, lit.e, lit.f, art. 125 art 126 și art.128 ,art. 141, art. 145, art. 146 alin.1 lit.b, art. 149, art. 157, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct. 38, pct.41, pct.43, pct.44, pct. 46 alin. 1 alin. 2 și alin.(4), pct. 54 alin.4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, Ghidului practic privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni economice, în vederea aplicării unitare și a evidențierii în contabilitate a unor operațiuni economice, în vederea aplicării unitare și a evidențierii în contabilitate a măsurilor financiare fiscale reglementate prin OUG 34/2009, Ordinul nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile, Ordinul nr. 2.861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii coroborat cu art. 213 alin. 4, art.216 alin.3, art. 65, alin. (1) art. 94, alin. (2), lit. a) și alin. (3), lit. e) și art. 105, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 11.7 din O.M.F.P. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. F-AR xxx/20.06.2012 emisa de organele de inspectie fiscala ale Activitatii de Inspectie Fiscala Arad la **S.C. K S.R.L.** cu sediul în Arad, Str. ABC nr. 2/1 pentru suma totală de **152.336 lei** reprezentând xxxxxxx lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, xxxx lei reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar, xxxxx lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit și xxxxx lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, urmand ca Activitatea de Inspectie Fiscal Arad prin organele sale de specialitate, sa efectueze o noua inspectie fiscală pentru aceeași perioada verificată, conform actelor normative în vigoare, tinand cont de aspectele retinute in prezenta decizie și in conformitate cu dispozitiile art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedure fiscala, republicata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Arad, in termen de 6 luni de la data comunicarii.