

## DECIZIA nr.209/18.12.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **P.F.A.** ... *din* ..., ..., *nr...., ap....*, asupra contestației înregistrată sub nr.../06.04.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../24.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../22.02.2012, comunicată petentei la data de 09.03.2012, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestatia a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Suma contestată este de ... reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr.../06.04.2012, petenta invocă următoarele:

### 1. Referitor la controlul efectuat

Inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea dispozițiilor art.105 alin.(3) din Codul de procedură fiscală. În acest sens precizează că, inspectorii i-au solicitat prezentarea spre verificare a documentelor justificative și contabile și pentru perioada supusă verificării printr-un control fiscal anterior (01.12.2010 - 30.09.2011) în urma căruia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../12.01.2012, or conform art.105<sup>1</sup>, o perioadă supusă odată inspecției fiscale, poate fi supusă din nou unui control numai cu îndeplinirea următoarelor condiții:

- comunicarea unei decizii de reverificare;
- emiterea de către conducătorul inspecției fiscale a deciziei de reverificare, care poate fi făcută doar dacă apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau au fost constatate erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

În cauză nu a fost întocmită de organele de control și comunicată către petentă nici decizia de reverificare, obligație imperativă stipulată la art.105<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală.

Neîndeplinirea cerințelor legale arătate mai sus, încalcă pe lângă textele legale indicate și dreptul contribuabilului de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, prevăzut în Carta Drepturilor și Obligațiilor Contribuabilului pe perioada supusă inspecției fiscale.

2. Referitor la constatările prezentate de organele de control în conținutul raportului de inspecție fiscală

Activitatea pe care o desfășoară constă în vizitarea și consilierea medicilor stomatologi, a laboratoarelor dentare, a universităților, a clinicilor, a companiilor, a instituțiilor și a altor clienți potențiali în ceea ce privește cumpărarea produselor oferite, precum și culegerea și analizarea informațiilor referitoare la produsele competitive pentru cercetarea de marketing VOCO, prestate în baza contractului încheiat cu firma ... GmbH din Germania care în fapt, reprezintă operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată rezultate din activități economice pentru care locul prestării de servicii este considerat a fi în străinătate.

În vederea realizării obiectului de activitate și a responsabilităților ce îi revin are nevoie de autoturismul din dotare care este utilizat pentru activitățile mai sus indicate dar și pentru transportul produselor (mostre) oferite potențialilor clienți, transportul produselor cu un mijloc de transport cu folosință mixtă (transport de bunuri și persoane) fiind necesar și impus în mod obiectiv de greutatea și volumul bunurilor transportate, fapt pentru care consideră că se încadrează în dispozițiile art.145 alin.(2) lit.a) și lit.b) din Codul fiscal, sens în care a depus decontul privind taxa pe valoarea adăugată în care și-a exprimat opțiunea de rambursare a T.V.A.

În conținutul raportului de inspecție fiscală organele de control au reținut că autovehiculul este utilizat doar parțial în scopul realizării obiectului său de activitate și parțial în alte scopuri, fără să existe dovezi și argumente legale în acest sens. Argumentele reținute de organele de inspecție fiscală constau în faptul că, la data de 16.11.2011, conform facturii nr.... emisă de S.C. ... S.R.L. din loc. ... Jud. ..., contribuabilul a efectuat o revizie a autovehiculului, la care autovehiculul avea un kilometraj de ... km, iar în conformitate cu foile de parcurs prezentate de contribuabil a rezultat că, de la data achiziției și până la data efectuării reviziei, autovehiculul a parcurs în interesul activității un număr de ... km, stabilind astfel că diferența de ... kilometrii au fost parcurși în alte scopuri decât cele ale obiectului său de activitate.

Organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare toate foile de parcurs prezentate. În realitate, deși conform documentelor existente, pe care le anexează contestației, există foi de parcurs pentru întreaga activitate desfășurată, respectiv pentru ... km, cu ocazia controlului a fost anulat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achiziției autoturismului și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achizițiilor de combustibil.

Conform probelor anexate contestației sunt îndeplinite toate cerințele legale stabilite la art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile pct.45<sup>1</sup> alin.(1) lit.e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, astfel:

- autovehiculul în cauză se încadrează în excepțiile prevăzute la art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta încadrându-se în cerințele tehnice cerute (9 locuri, destinat transportului rutier, 3.500 kg), în acest sens depunând în copie cartea tehnică a autoturismului;

- conform descrierii mai sus prezentate, certificatului de înmatriculare, dar și constatărilor organelor de inspecție fiscală, activitatea desfășurată se

încadrează în activitatea agenților de vânzări, depunând în acest sens, în copie, certificatul de înmatriculare și contractul încheiat cu firma ... GmbH din Germania;

- autoturismul este folosit exclusiv pentru activitatea economică autorizată, depunând în acest sens foile de parcurs pentru activitatea desfășurată.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia "În trimestrul IV 2011, contribuabilul a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... , în baza unor facturi care prezintă deficiențe în ce privește modul de întocmire, în sensul că pe aceste facturi furnizorul nu a înscris adresa beneficiarului", precizează că, "În realitate, erau făcute mențiuni parțiale, este adevărat că nu toate mențiunile. Însă pentru a nu recunoaște de către inspectorii fiscali dreptul contribuabilului recunoscut de lege, trebuie ca acel act să producă prejudiciu la bugetul statului, să nu producă efecte juridice, etc.".

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, cu ocazia verificării efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice la **P.F.A. ... din ..., ..., nr..., ap....** - având ca obiect controlul anticipat asupra soldului sumei negative de T.V.A. în cuantum de ... , pentru care și-a exprimat opțiunea de rambursare prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru trimestrul IV 2011, înregistrat la organul fiscal sub nr.../24.01.2012 - au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../22.02.2012 și Decizia de impunere nr.../24.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, în care sunt redată următoarele constatări:

Perioada supusă verificării este: 01.10.2011 - 31.12.2011.

Obiectul de activitate al contribuabilului este acela de consultanță pentru afaceri și management (Cod CAEN 7022).

Soldul sumei negative de T.V.A. pentru care s-a solicitat rambursarea prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată pe luna decembrie 2011, înregistrat la organul fiscal sub nr.../24.01.2012, este în sumă de ... (... reprezentând soldul sumei negative de T.V.A. reportată din perioada precedentă, pentru care nu s-a solicitat rambursare + ... reprezentând suma negativă a T.V.A. în perioada de raportare) și se compune din:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... , înscrisă în factura ... din data de 24.02.2011, aferentă achiziției unui autoturism Duster Laureate 4 x 2 15/110, înmatriculat cu nr....;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de... , aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării autovehiculului anterior menționat;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achiziționării altor bunuri și servicii.

Din explicațiile furnizate de contribuabil a rezultat că, autovehiculul Duster Laureate 4 x 2 15/110, achiziționat la data de 24.02.2011, care are o greutate ce nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, este utilizat în principal pentru prospectarea pieței și negocierea condițiilor de vânzare a produselor stomatologice ale firmei ..., însă din verificările

efectuate de organele de inspecție fiscală a rezultat că autovehiculul a fost utilizat parțial și în alte scopuri decât acela rezultat din obiectul său de activitate, întrucât, conform facturii nr.../16.11.2011 emisă de S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. ..., cu ocazia efectuării unei revizii a autovehiculului, acesta avea la data reviziei un kilometraj de ... km, iar în conformitate cu foile de parcurs prezentate de contribuabil a rezultat că de la data achiziției și până la data efectuării reviziei, autovehiculul a parcurs în interesul activității desfășurate de contribuabil un număr de ... km. Astfel, organele de control au reținut că diferența de ... km au fost parcurși în alte scopuri decât cele ale obiectului său de activitate.

Având în vedere cele prezentate și prevederile art.145<sup>1</sup> "*Limitări speciale ale dreptului de deducere*" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.45<sup>1</sup> alin.(1) lit.e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în speță ***contribuabilul nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... , aferentă achiziției autovehiculului și nici pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achizițiilor de combustibil*** (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală).

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că, în trimestrul IV 2011, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... , înscrisă în facturile prezentate în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală, care prezintă deficiențe în ceea ce privește modul de întocmire, în sensul că pe aceste facturi furnizorul nu a înscris adresa beneficiarului.

Prin urmare, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au concluzionat că ***facturile în cauză nu îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru a putea fi exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...*** și în consecință T.V.A. în suma amintită a fost respinsă la rambursare.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile petentei și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

**În fapt**, inspecția fiscală în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../22.02.2012 și Decizia de impunere nr.../24.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, a avut ca obiectiv controlul anticipat asupra soldului sumei negative de T.V.A. în cuantum de ... , pentru care ***P.F.A. ... din ..., ..., nr..., ap. ...***, și-a exprimat opțiunea de rambursare prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna decembrie 2011, înregistrat la organul fiscal sub nr.../24.01.2012.

Soldul sumei negative de T.V.A. pentru care s-a solicitat rambursarea este în sumă de ... (... reprezentând soldul sumei negative de T.V.A. reportată din perioada precedentă, pentru care nu s-a solicitat rambursare + ... reprezentând suma

negativă a T.V.A. în perioada de raportare) care, astfel cum s-a reținut la control, se compune din:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... , înscrisă în factura ... din data de 24.02.2011, aferentă achiziției unui autoturism Duster Laureate 4 x 2 15/110, înmatriculat cu nr....;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... , aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării autovehiculului anterior menționat, efectuate în perioada 01.10.2011 - 24.12.2011, conform bonurilor fiscale și facturii cuprinse în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achiziționării altor bunuri și servicii.

Potrivit celor reținute de organele de inspecție fiscală, din explicațiile furnizate de contribuabil a rezultat că, autovehiculul Duster Laureate 4 x 2 15/110, achiziționat la data de 24.02.2011, care are o greutate ce nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, este utilizat în principal pentru prospectarea pieței și negocierea condițiilor de vânzare a produselor stomatologice ale firmei ..., însă din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală a rezultat că autovehiculul a fost utilizat parțial și în alte scopuri decât acela rezultat din obiectul său de activitate, întrucât, conform facturii nr..../16.11.2011 emisă de S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. ..., cu ocazia efectuării unei revizii a autovehiculului, acesta avea la data reviziei un kilometraj de ... km, iar în conformitate cu foile de parcurs prezentate de contribuabil a rezultat că de la data achiziției și până la data efectuării reviziei, autovehiculul a parcurs în interesul activității desfășurate de contribuabil un număr de ... km. Astfel, organele de control au reținut că diferența de ... km au fost parcurși în alte scopuri decât cele ale obiectului său de activitate.

Având în vedere cele prezentate și prevederile art.145<sup>1</sup> "*Limitări speciale ale dreptului de deducere*" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.45<sup>1</sup> alin.(1) lit.e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care prevăd că taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, și taxa pe valoarea adăugată aferentă combustibilului utilizat pentru aceleași tipuri de autovehicule sunt deductibile în situația în care vehiculele respective sunt utilizate exclusiv pentru una din categoriile de activități expres prevăzute de acestea, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, acele autovehicule care sunt parțial utilizate pentru activitățile exceptate și parțial pentru activități care nu se regăsesc în excepțiile stipulate de lege nu pot beneficia de dreptul de deducere, și în consecință că în speță ***contribuabilul nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... , aferentă achiziției autovehiculului și nici pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achizițiilor de combustibil.***

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că, în trimestrul IV 2011, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată

în sumă de ... înscrisă în facturile prezentate în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală care prezintă deficiențe în ceea ce privește modul de întocmire, în sensul că pe aceste facturi furnizorul nu a înscris adresa completă a beneficiarului.

Prin urmare, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au concluzionat că **facturile în cauză nu îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru a putea fi exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...** și în consecință T.V.A. în suma amintită a fost respinsă la rambursare.

**În ceea ce privește realizarea inspecției fiscale**, prin contestația formulată petenta susține că, inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea dispozițiilor art.105 alin.(3) din Codul de procedură fiscală. În acest sens precizează că, inspectorii i-au solicitat prezentarea spre verificare a documentelor justificative și contabile și pentru perioada supusă verificării printr-un control fiscal anterior (01.12.2010 - 30.09.2011) în urma căruia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.1/12.01.2012, or conform art.105<sup>1</sup>, o perioadă supusă odată inspecției fiscale, poate fi supusă din nou unui control numai cu îndeplinirea următoarelor condiții:

- comunicarea unei decizii de reverificare;
- emiterea de către conducătorul inspecției fiscale a deciziei de reverificare, care poate fi făcută doar dacă apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau au fost constatate erori de calcul care influențează rezultatele acestora,

în cauză nefiind întocmită de organele de control și comunicată către petentă decizia de reverificare, obligație imperativă stipulată la art.105<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală.

Totodată, petenta invocă faptul că, neîndeplinirea cerințelor legale arătate mai sus, încalcă pe lângă textele legale indicate și dreptul contribuabilului de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, prevăzut în Carta Drepturilor și Obligațiilor Contribuabilului pe perioada supusă inspecției fiscale.

Urmare analizei acestor argumente ale petentei și a constatărilor organelor de inspecție fiscală se reține că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... , înscrisă în factura ... din data de ..., aferentă achiziției unui autoturism Duster Laureate 4x2 15/110, înmatriculat cu nr.... petenta a mai făcut obiectul unei verificări anterioare. Astfel cum au reținut și organele de inspecție fiscală la Cap.I pct.8 din Raportul de inspecție fiscală nr.../22.02.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../24.02.2012 - contestată de petentă, **"Prin actul de control anterior, RIF nr.../12.01.2012, care a cuprins la verificare perioada 14.05.2008 - 31.12.2010 pentru impozitul pe venit și 01.12.2010 - 30.09.2011 pentru T.V.A., nu au fost dispuse măsuri"**.

**În drept**, art.105 "Reguli privind inspecția fiscală" alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede că "(3) *Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării*".

În ceea ce privește reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit sunt aplicabile prevederile art.105<sup>1</sup> "Reguli privind reverificarea" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează următoarele:

*"(1) Prin excepție de la prevederile [art. 105](#) alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.*

*(2) Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.*

*(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.*

*(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare*".

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.102.4 și pct.102.6 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, sunt prevăzute următoarele:

*"102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:*

*a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor [art. 94](#) alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală\*3), asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;*

*b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;*

*c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;*

*d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.*

[...]

\*3) După republicarea din anul 2007, [art. 94](#) a devenit [art. 97](#).

[...]

102.6. Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la [art. 88](#) din Codul de procedură fiscală\*5), reverificarea unei perioade impozabile, **prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspecție fiscală.**

[...]

\*5) După republicarea din anul 2007, [art. 88](#) a devenit [art. 91](#)".

În conformitate cu prevederile legale anterior citate, reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit reprezintă o excepție de la regulă, aceasta operând numai în cazurile expres prevăzute de lege, respectiv în situația în care, în situațiile expres și limitativ menționate de prevederile legale mai sus citate, de la încheierea inspecției fiscale și până la împlinirea termenului de prescripție, apar date suplimentare, necunoscute organului de inspecție fiscală până la data efectuării verificării, care influențează rezultatele acestora, excepțiile fiind de strictă interpretare și aplicare.

Astfel, reverificarea unui agent economic pentru aceeași perioadă și același tip de impozit nu este posibilă, cu excepția cazurilor expres prevăzute de textele de lege anterior citate.

Totodată, reverificarea unei perioade impozabile poate fi solicitată de organul fiscal competent, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art.91 din Codul de procedură fiscală, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării și care este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, acțiunea de inspecție fiscală fiind programată după aprobare.

De asemenea, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare înaintea desfășurării inspecției fiscale, dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție, prevăzute la art.101 și art.102 din Codul de procedură fiscală, fiind aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul contestației rezultă că, astfel cum a invocat și petenta în contestația formulată, în cauză nu a fost întocmit un referat în care sunt prezentate motivele reverificării, aprobat de conducătorul organului de inspecție fiscală competent, și nici nu a fost comunicată contribuabilului o decizie de reverificare cu 15 zile înainte de desfășurarea inspecției fiscale, în care să fie cuprinse temeiul juridic al inspecției fiscale, data de începere a inspecției fiscale, obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale.

De asemenea, nici din constatările redade de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr.2/22.02.2012 nu rezultă care sunt datele suplimentare așa cum sunt ele definite de legiuitor, necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării inspecției fiscale inițiale - care în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată a vizat perioada 01.12.2010 - 30.09.2011 -, pentru ca în speță să fie justificată, în conformitate cu prevederile legale mai sus citate, reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de taxă, respectiv reverificarea



legalității deducerii taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... , înscrisă în factura ... din data de 24.02.2011, aferentă achiziției autoturismului Duster Laureate 4 x 2 .../110, înmatriculat cu nr...., în legătură cu care, la verificarea anterioară, nu au fost constatate deficiențe.

***În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia din verificările efectuate a reieșit faptul că autovehiculul Duster Laureate 4x2 15/110, înmatriculat cu nr...., a fost utilizat parțial (... km) și în alte scopuri decât acela rezultat din obiectul său de activitate***, pe motiv că, potrivit facturii nr.../16.11.2011 emisă de S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. ..., cu ocazia efectuării unei revizii a autovehiculului, acesta avea la data reviziei un kilometraj de ... km, iar în conformitate cu foile de parcurs prezentate de contribuabil a rezultat că de la data achiziției și până la data efectuării reviziei, autovehiculul a parcurs în interesul activității desfășurate un număr de ... km - constatare în baza căreia organele de control au concluzionat că petenta nu are dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achiziției autoturismului și nici pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achizițiilor de combustibil -, prin contestația formulată petenta a invocat faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare toate foile de parcurs prezentate, respectiv că, deși conform documentelor existente, pe care le anexează contestației, există foi de parcurs pentru întreaga activitate desfășurată, respectiv pentru ... km, cu ocazia controlului a fost anulat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată anterior menționată în sumă de ... (... + ...).

În ceea ce privește aceste susțineri ale petentei se reține că, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației transmis de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul D.G.F.P. Mureș cu adresa nr.../13.04.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../13.04.2012, organele de control nu și-au exprimat punctul de vedere față de documentele depuse în susținerea contestației, prin referat precizând doar faptul că "... la data efectuării controlului, petenta a prezentat doar foile de parcurs atașate în copie la Raportul de inspecție fiscală nr.../24.02.2012, iar prin declarația dată la finalul inspecției, declară pe propria răspundere că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate".

Având în vedere considerentele anterior redată, în speță se impune aplicarea dispozițiilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*"(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.*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare",*

coroborate cu dispozițiile pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, care stipulează:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii".

În consecință, ***urmează a fi desființată parțial Decizia de impunere nr. .../24.02.2012*** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în ceea ce privește ***taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...*** (... aferentă achiziției autoturismului Duster Laureate 4x2 15/110 + ... aferentă achizițiilor de combustibil), urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit actul atacat să procedeze la o nouă verificare ținând cont de prevederile art.216 alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.../2011, precum și de prevederile legale aplicabile speței, de cele reținute în prezenta decizie și de documentele prezentate de petentă în susținerea contestației.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia, în trimestrul IV 2011, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... înscrisă în facturile prezentate în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală care prezintă deficiențe în ceea ce privește modul de întocmire, în sensul că pe aceste facturi furnizorul nu a înscris adresa beneficiarului, precizează că, "În realitate, erau făcute mențiuni parțiale, este adevărat că nu toate mențiunile. Însă a nu recunoaște de către inspectorii fiscali dreptul contribuabilului recunoscut de lege, trebuie ca acel act să producă prejudiciu la bugetul statului, să nu producă efecte juridice, etc."

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ***incidente în perioada verificată (01.10.2011 - 31.12.2011) "Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:***

*a) operațiuni taxabile".*

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează că,

*"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", iar textul art.155 alin.(5) lit.f) din același act normativ, incident la momentul efectuării operațiunilor în cauză prevede faptul că "(5) Factura cuprinde în mod **obligatoriu următoarele informații:***

*[...]*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă".*

În legătură cu prevederile art.155 alin.(5) lit.f) din Codul fiscal, la pct.72 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se stipulează că "**Prevederile art. 155 alin. (5) lit. f) din Codul fiscal referitoare la adresa beneficiarului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul**".

Având în vedere prevederile legale anterior citate, în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, este condiționată de respectarea unor elemente considerate de legiuitor ca fiind obligatorii la întocmirea facturii fiscale care stă la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată, lipsa unuia sau mai multor elemente din cele considerate obligatorii conducând la pierderea dreptului de exercitare a deducerii taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă operațiunea economică a avut loc și este pe deplin justificată.

Ca urmare, potrivit acestor reglementări lipsite de echivoc, facturile în cauză nu constituie documente justificative potrivit legii prin care societatea contestată să poată justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că acestea nu sunt completate cu toate elementele obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, respectiv nu este completată **adresa completă a beneficiarului de bunuri și servicii (localitatea, strada și numărul)**.

Față de susținerea petentei potrivit căreia "a nu recunoaște de către inspectorii fiscali dreptul contribuabilului recunoscut de lege, trebuie ca acel act să producă prejudiciu la bugetul statului, să nu producă efecte juridice etc." se reține că, simpla raportare a dreptului de deducere numai la substanța tranzacției ar goli de conținut dispozițiile legale prevăzute în Codul fiscal cu privire la elementele obligatorii ce trebuie să le conțină o factură și exercitarea dreptului de deducere numai în baza unei facturi ce conține toate informațiile expres stipulate în lege.

Mai mult, se reține și faptul că prin Decizia V din 15.01.2007, Secțiile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, dată “în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru identitate de rațiuni și fiind dată și în aplicarea dispozițiilor art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, s-au pronunțat asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturi fiscale care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată, în sensul că ***“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea T.V.A”***”.

Astfel, în cauză se reține și faptul că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile primite de la furnizori era obligatorie verificarea de către societatea beneficiară a condițiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor.

Faptul că la contestația formulată, petenta a anexat facturile cuprinse în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală, în original, completate cu adresa acesteia, nu poate conduce la soluționarea favorabilă a contestației întrucât în cauză nu au fost respectate prevederile legale referitoare la corectarea documentelor, prevăzute la art.159 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora ***“Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:***

a) ***în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;***

b) ***în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat”***,

coroborate cu prevederile pct.81<sup>2</sup> alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, potrivit cărora ***“(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la [art. 155 alin. \(5\) din Codul fiscal](#) sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu [art. 159](#) din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile [art. 159 alin. \(1\) lit. b\) din Codul fiscal](#) pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit [art. 155 alin. \(5\) din Codul fiscal](#), care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă***

*operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar".*

Astfel, conform prevederilor legale anterior citate, în cauză ar fi fost permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care facturile fiscale cuprinse în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală - care potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală nu au fost completate de către societățile furnizoare cu adresa completă a beneficiarului (localitatea, strada și numărul) -, ar fi fost corectate de societățile furnizoare/prestatoare în conformitate cu prevederile art.159 din Codul fiscal, mai sus citate, pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar, caz în care facturile de corecție ar fi trebuit să fie atașate facturilor inițiale.

În consecință, prin modul în care petenta a acționat, completând pe facturile în cauză elementele constatate lipsă de către organele de inspecție fiscală, nu sunt îndeplinite condițiile expres prevăzute de legiuitor pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în situațiile în care cu ocazia inspecției fiscale se constată că documentele controlate, aferente achizițiilor, nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale citate, considerentele anterior redată și faptul că argumentele petentei nu combat cu motive de fapt și temeiuri de drept constatările organelor de inspecție fiscală iar documentele prezentate de petentă în susținerea contestației nu conduc la o altă situație de fapt fiscală față de cea constatată cu ocazia controlului, ***contestația formulată de P.F.A. ... din ..., ..., nr...., ap...., urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...*** .

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 și art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE:**

***1. Desființarea parțială*** a Deciziei de impunere nr.../24.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș urmare verificării efectuate la ***P.F.A. ... din ..., ..., nr...., ap....***, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... ,

urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și de documentele prezentate de petentă în susținerea contestației.

***2. Respingerea ca neîntemeiată*** a contestației pentru suma ... eprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

## DECIZIA nr.209/18.12.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **P.F.A.** ... *din* ..., ..., *nr...., ap....*, asupra contestației înregistrată sub nr.../06.04.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../24.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../22.02.2012, comunicată petentei la data de 09.03.2012, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestatia a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Suma contestată este de ... reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr.../06.04.2012, petenta invocă următoarele:

### 1. Referitor la controlul efectuat

Inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea dispozițiilor art.105 alin.(3) din Codul de procedură fiscală. În acest sens precizează că, inspectorii i-au solicitat prezentarea spre verificare a documentelor justificative și contabile și pentru perioada supusă verificării printr-un control fiscal anterior (01.12.2010 - 30.09.2011) în urma căruia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../12.01.2012, or conform art.105<sup>1</sup>, o perioadă supusă odată inspecției fiscale, poate fi supusă din nou unui control numai cu îndeplinirea următoarelor condiții:

- comunicarea unei decizii de reverificare;
- emiterea de către conducătorul inspecției fiscale a deciziei de reverificare, care poate fi făcută doar dacă apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau au fost constatate erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

În cauză nu a fost întocmită de organele de control și comunicată către petentă nici decizia de reverificare, obligație imperativă stipulată la art.105<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală.

Neîndeplinirea cerințelor legale arătate mai sus, încalcă pe lângă textele legale indicate și dreptul contribuabilului de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, prevăzut în Carta Drepturilor și Obligațiilor Contribuabilului pe perioada supusă inspecției fiscale.

2. Referitor la constatările prezentate de organele de control în conținutul raportului de inspecție fiscală

Activitatea pe care o desfășoară constă în vizitarea și consilierea medicilor stomatologi, a laboratoarelor dentare, a universităților, a clinicilor, a companiilor, a instituțiilor și a altor clienți potențiali în ceea ce privește cumpărarea produselor oferite, precum și culegerea și analizarea informațiilor referitoare la produsele competitive pentru cercetarea de marketing VOCO, prestate în baza contractului încheiat cu firma ... GmbH din Germania care în fapt, reprezintă operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată rezultate din activități economice pentru care locul prestării de servicii este considerat a fi în străinătate.

În vederea realizării obiectului de activitate și a responsabilităților ce îi revin are nevoie de autoturismul din dotare care este utilizat pentru activitățile mai sus indicate dar și pentru transportul produselor (mostre) oferite potențialilor clienți, transportul produselor cu un mijloc de transport cu folosință mixtă (transport de bunuri și persoane) fiind necesar și impus în mod obiectiv de greutatea și volumul bunurilor transportate, fapt pentru care consideră că se încadrează în dispozițiile art.145 alin.(2) lit.a) și lit.b) din Codul fiscal, sens în care a depus decontul privind taxa pe valoarea adăugată în care și-a exprimat opțiunea de rambursare a T.V.A.

În conținutul raportului de inspecție fiscală organele de control au reținut că autovehiculul este utilizat doar parțial în scopul realizării obiectului său de activitate și parțial în alte scopuri, fără să existe dovezi și argumente legale în acest sens. Argumentele reținute de organele de inspecție fiscală constau în faptul că, la data de 16.11.2011, conform facturii nr.... emisă de S.C. ... S.R.L. din loc. ... Jud. ..., contribuabilul a efectuat o revizie a autovehiculului, la care autovehiculul avea un kilometraj de ... km, iar în conformitate cu foile de parcurs prezentate de contribuabil a rezultat că, de la data achiziției și până la data efectuării reviziei, autovehiculul a parcurs în interesul activității un număr de ... km, stabilind astfel că diferența de ... kilometrii au fost parcurși în alte scopuri decât cele ale obiectului său de activitate.

Organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare toate foile de parcurs prezentate. În realitate, deși conform documentelor existente, pe care le anexează contestației, există foi de parcurs pentru întreaga activitate desfășurată, respectiv pentru ... km, cu ocazia controlului a fost anulat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achiziției autoturismului și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achizițiilor de combustibil.

Conform probelor anexate contestației sunt îndeplinite toate cerințele legale stabilite la art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile pct.45<sup>1</sup> alin.(1) lit.e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, astfel:

- autovehiculul în cauză se încadrează în excepțiile prevăzute la art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta încadrându-se în cerințele tehnice cerute (9 locuri, destinat transportului rutier, 3.500 kg), în acest sens depunând în copie cartea tehnică a autoturismului;

- conform descrierii mai sus prezentate, certificatului de înmatriculare, dar și constatărilor organelor de inspecție fiscală, activitatea desfășurată se



încadrează în activitatea agenților de vânzări, depunând în acest sens, în copie, certificatul de înmatriculare și contractul încheiat cu firma ... GmbH din Germania;

- autoturismul este folosit exclusiv pentru activitatea economică autorizată, depunând în acest sens foile de parcurs pentru activitatea desfășurată.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia "În trimestrul IV 2011, contribuabilul a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... , în baza unor facturi care prezintă deficiențe în ce privește modul de întocmire, în sensul că pe aceste facturi furnizorul nu a înscris adresa beneficiarului", precizează că, "În realitate, erau făcute mențiuni parțiale, este adevărat că nu toate mențiunile. Însă pentru a nu recunoaște de către inspectorii fiscali dreptul contribuabilului recunoscut de lege, trebuie ca acel act să producă prejudiciu la bugetul statului, să nu producă efecte juridice, etc.".

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, cu ocazia verificării efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice la **P.F.A. ... din ..., ..., nr..., ap....** - având ca obiect controlul anticipat asupra soldului sumei negative de T.V.A. în cuantum de ... , pentru care și-a exprimat opțiunea de rambursare prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru trimestrul IV 2011, înregistrat la organul fiscal sub nr.../24.01.2012 - au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../22.02.2012 și Decizia de impunere nr.../24.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, în care sunt redată următoarele constatări:

Perioada supusă verificării este: 01.10.2011 - 31.12.2011.

Obiectul de activitate al contribuabilului este acela de consultanță pentru afaceri și management (Cod CAEN 7022).

Soldul sumei negative de T.V.A. pentru care s-a solicitat rambursarea prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată pe luna decembrie 2011, înregistrat la organul fiscal sub nr.../24.01.2012, este în sumă de ... (... reprezentând soldul sumei negative de T.V.A. reportată din perioada precedentă, pentru care nu s-a solicitat rambursare + ... reprezentând suma negativă a T.V.A. în perioada de raportare) și se compune din:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... , înscrisă în factura ... din data de 24.02.2011, aferentă achiziției unui autoturism Duster Laureate 4 x 2 15/110, înmatriculat cu nr....;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de... , aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării autovehiculului anterior menționat;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achiziționării altor bunuri și servicii.

Din explicațiile furnizate de contribuabil a rezultat că, autovehiculul Duster Laureate 4 x 2 15/110, achiziționat la data de 24.02.2011, care are o greutate ce nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, este utilizat în principal pentru prospectarea pieței și negocierea condițiilor de vânzare a produselor stomatologice ale firmei ..., însă din verificările

efectuate de organele de inspecție fiscală a rezultat că autovehiculul a fost utilizat parțial și în alte scopuri decât acela rezultat din obiectul său de activitate, întrucât, conform facturii nr.../16.11.2011 emisă de S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. ..., cu ocazia efectuării unei revizii a autovehiculului, acesta avea la data reviziei un kilometraj de ... km, iar în conformitate cu foile de parcurs prezentate de contribuabil a rezultat că de la data achiziției și până la data efectuării reviziei, autovehiculul a parcurs în interesul activității desfășurate de contribuabil un număr de ... km. Astfel, organele de control au reținut că diferența de ... km au fost parcurși în alte scopuri decât cele ale obiectului său de activitate.

Având în vedere cele prezentate și prevederile art.145<sup>1</sup> "*Limitări speciale ale dreptului de deducere*" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.45<sup>1</sup> alin.(1) lit.e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în speță ***contribuabilul nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... , aferentă achiziției autovehiculului și nici pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achizițiilor de combustibil*** (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală).

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că, în trimestrul IV 2011, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... , înscrisă în facturile prezentate în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală, care prezintă deficiențe în ceea ce privește modul de întocmire, în sensul că pe aceste facturi furnizorul nu a înscris adresa beneficiarului.

Prin urmare, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au concluzionat că ***facturile în cauză nu îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru a putea fi exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...*** și în consecință T.V.A. în suma amintită a fost respinsă la rambursare.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile petentei și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

**În fapt**, inspecția fiscală în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../22.02.2012 și Decizia de impunere nr.../24.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, a avut ca obiectiv controlul anticipat asupra soldului sumei negative de T.V.A. în cuantum de ... , pentru care ***P.F.A. ... din ..., ..., nr..., ap. ...***, și-a exprimat opțiunea de rambursare prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna decembrie 2011, înregistrat la organul fiscal sub nr.../24.01.2012.

Soldul sumei negative de T.V.A. pentru care s-a solicitat rambursarea este în sumă de ... (... reprezentând soldul sumei negative de T.V.A. reportată din perioada precedentă, pentru care nu s-a solicitat rambursare + ... reprezentând suma

negativă a T.V.A. în perioada de raportare) care, astfel cum s-a reținut la control, se compune din:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... , înscrisă în factura ... din data de 24.02.2011, aferentă achiziției unui autoturism Duster Laureate 4 x 2 15/110, înmatriculat cu nr....;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... , aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării autovehiculului anterior menționat, efectuate în perioada 01.10.2011 - 24.12.2011, conform bonurilor fiscale și facturii cuprinse în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achiziționării altor bunuri și servicii.

Potrivit celor reținute de organele de inspecție fiscală, din explicațiile furnizate de contribuabil a rezultat că, autovehiculul Duster Laureate 4 x 2 15/110, achiziționat la data de 24.02.2011, care are o greutate ce nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, este utilizat în principal pentru prospectarea pieței și negocierea condițiilor de vânzare a produselor stomatologice ale firmei ..., însă din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală a rezultat că autovehiculul a fost utilizat parțial și în alte scopuri decât acela rezultat din obiectul său de activitate, întrucât, conform facturii nr..../16.11.2011 emisă de S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. ..., cu ocazia efectuării unei revizii a autovehiculului, acesta avea la data reviziei un kilometraj de ... km, iar în conformitate cu foile de parcurs prezentate de contribuabil a rezultat că de la data achiziției și până la data efectuării reviziei, autovehiculul a parcurs în interesul activității desfășurate de contribuabil un număr de ... km. Astfel, organele de control au reținut că diferența de ... km au fost parcurși în alte scopuri decât cele ale obiectului său de activitate.

Având în vedere cele prezentate și prevederile art.145<sup>1</sup> "*Limitări speciale ale dreptului de deducere*" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.45<sup>1</sup> alin.(1) lit.e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care prevăd că taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, și taxa pe valoarea adăugată aferentă combustibilului utilizat pentru aceleași tipuri de autovehicule sunt deductibile în situația în care vehiculele respective sunt utilizate exclusiv pentru una din categoriile de activități expres prevăzute de acestea, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, acele autovehicule care sunt parțial utilizate pentru activitățile exceptate și parțial pentru activități care nu se regăsesc în excepțiile stipulate de lege nu pot beneficia de dreptul de deducere, și în consecință că în speță ***contribuabilul nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... , aferentă achiziției autovehiculului și nici pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achizițiilor de combustibil.***

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că, în trimestrul IV 2011, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată

în sumă de ... înscrisă în facturile prezentate în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală care prezintă deficiențe în ceea ce privește modul de întocmire, în sensul că pe aceste facturi furnizorul nu a înscris adresa completă a beneficiarului.

Prin urmare, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au concluzionat că **facturile în cauză nu îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru a putea fi exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...** și în consecință T.V.A. în suma amintită a fost respinsă la rambursare.

**În ceea ce privește realizarea inspecției fiscale**, prin contestația formulată petenta susține că, inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea dispozițiilor art.105 alin.(3) din Codul de procedură fiscală. În acest sens precizează că, inspectorii i-au solicitat prezentarea spre verificare a documentelor justificative și contabile și pentru perioada supusă verificării printr-un control fiscal anterior (01.12.2010 - 30.09.2011) în urma căruia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.1/12.01.2012, or conform art.105<sup>1</sup>, o perioadă supusă odată inspecției fiscale, poate fi supusă din nou unui control numai cu îndeplinirea următoarelor condiții:

- comunicarea unei decizii de reverificare;
- emiterea de către conducătorul inspecției fiscale a deciziei de reverificare, care poate fi făcută doar dacă apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau au fost constatate erori de calcul care influențează rezultatele acestora,

în cauză nefiind întocmită de organele de control și comunicată către petentă decizia de reverificare, obligație imperativă stipulată la art.105<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală.

Totodată, petenta invocă faptul că, neîndeplinirea cerințelor legale arătate mai sus, încalcă pe lângă textele legale indicate și dreptul contribuabilului de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, prevăzut în Carta Drepturilor și Obligațiilor Contribuabilului pe perioada supusă inspecției fiscale.

Urmare analizei acestor argumente ale petentei și a constatărilor organelor de inspecție fiscală se reține că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... , înscrisă în factura ... din data de ..., aferentă achiziției unui autoturism Duster Laureate 4x2 15/110, înmatriculat cu nr.... petenta a mai făcut obiectul unei verificări anterioare. Astfel cum au reținut și organele de inspecție fiscală la Cap.I pct.8 din Raportul de inspecție fiscală nr.../22.02.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../24.02.2012 - contestată de petentă, **"Prin actul de control anterior, RIF nr.../12.01.2012, care a cuprins la verificare perioada 14.05.2008 - 31.12.2010 pentru impozitul pe venit și 01.12.2010 - 30.09.2011 pentru T.V.A., nu au fost dispuse măsuri"**.

**În drept**, art.105 "Reguli privind inspecția fiscală" alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede că "(3) *Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării*".

În ceea ce privește reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit sunt aplicabile prevederile art.105<sup>1</sup> "Reguli privind reverificarea" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează următoarele:

*"(1) Prin excepție de la prevederile [art. 105](#) alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.*

*(2) Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.*

*(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.*

*(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare*".

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.102.4 și pct.102.6 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, sunt prevăzute următoarele:

*"102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:*

*a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor [art. 94](#) alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală\*3), asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;*

*b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;*

*c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;*

*d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.*

[...]

\*3) După republicarea din anul 2007, [art. 94](#) a devenit [art. 97](#).

[...]

102.6. Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la [art. 88](#) din Codul de procedură fiscală\*5), reverificarea unei perioade impozabile, **prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspecție fiscală.**

[...]

\*5) După republicarea din anul 2007, [art. 88](#) a devenit [art. 91](#)".

În conformitate cu prevederile legale anterior citate, reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit reprezintă o excepție de la regulă, aceasta operând numai în cazurile expres prevăzute de lege, respectiv în situația în care, în situațiile expres și limitativ menționate de prevederile legale mai sus citate, de la încheierea inspecției fiscale și până la împlinirea termenului de prescripție, apar date suplimentare, necunoscute organului de inspecție fiscală până la data efectuării verificării, care influențează rezultatele acestora, excepțiile fiind de strictă interpretare și aplicare.

Astfel, reverificarea unui agent economic pentru aceeași perioadă și același tip de impozit nu este posibilă, cu excepția cazurilor expres prevăzute de textele de lege anterior citate.

Totodată, reverificarea unei perioade impozabile poate fi solicitată de organul fiscal competent, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art.91 din Codul de procedură fiscală, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării și care este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, acțiunea de inspecție fiscală fiind programată după aprobare.

De asemenea, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare înaintea desfășurării inspecției fiscale, dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție, prevăzute la art.101 și art.102 din Codul de procedură fiscală, fiind aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul contestației rezultă că, astfel cum a invocat și petenta în contestația formulată, în cauză nu a fost întocmit un referat în care sunt prezentate motivele reverificării, aprobat de conducătorul organului de inspecție fiscală competent, și nici nu a fost comunicată contribuabilului o decizie de reverificare cu 15 zile înainte de desfășurarea inspecției fiscale, în care să fie cuprinse temeiul juridic al inspecției fiscale, data de începere a inspecției fiscale, obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale.

De asemenea, nici din constatările redade de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr.2/22.02.2012 nu rezultă care sunt datele suplimentare așa cum sunt ele definite de legiuitor, necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării inspecției fiscale inițiale - care în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată a vizat perioada 01.12.2010 - 30.09.2011 -, pentru ca în speță să fie justificată, în conformitate cu prevederile legale mai sus citate, reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de taxă, respectiv reverificarea

legalității deducerii taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... , înscrisă în factura ... din data de 24.02.2011, aferentă achiziției autoturismului Duster Laureate 4 x 2 .../110, înmatriculat cu nr...., în legătură cu care, la verificarea anterioară, nu au fost constatate deficiențe.

*În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia din verificările efectuate a reieșit faptul că autovehiculul Duster Laureate 4x2 15/110, înmatriculat cu nr...., a fost utilizat parțial (... km) și în alte scopuri decât acela rezultat din obiectul său de activitate*, pe motiv că, potrivit facturii nr.../16.11.2011 emisă de S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. ..., cu ocazia efectuării unei revizii a autovehiculului, acesta avea la data reviziei un kilometraj de ... km, iar în conformitate cu foile de parcurs prezentate de contribuabil a rezultat că de la data achiziției și până la data efectuării reviziei, autovehiculul a parcurs în interesul activității desfășurate un număr de ... km - constatare în baza căreia organele de control au concluzionat că petenta nu are dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achiziției autoturismului și nici pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... aferentă achizițiilor de combustibil -, prin contestația formulată petenta a invocat faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare toate foile de parcurs prezentate, respectiv că, deși conform documentelor existente, pe care le anexează contestației, există foi de parcurs pentru întreaga activitate desfășurată, respectiv pentru ... km, cu ocazia controlului a fost anulat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată anterior menționată în sumă de ... (... + ...).

În ceea ce privește aceste susțineri ale petentei se reține că, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației transmis de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul D.G.F.P. Mureș cu adresa nr.../13.04.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../13.04.2012, organele de control nu și-au exprimat punctul de vedere față de documentele depuse în susținerea contestației, prin referat precizând doar faptul că "... la data efectuării controlului, petenta a prezentat doar foile de parcurs atașate în copie la Raportul de inspecție fiscală nr.../24.02.2012, iar prin declarația dată la finalul inspecției, declară pe propria răspundere că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate".

Având în vedere considerentele anterior redată, în speță se impune aplicarea dispozițiilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*"(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.*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare",*

coroborate cu dispozițiile pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, care stipulează:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii".

În consecință, ***urmează a fi desființată parțial Decizia de impunere nr. .../24.02.2012*** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în ceea ce privește ***taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...*** (... aferentă achiziției autoturismului Duster Laureate 4x2 15/110 + ... aferentă achizițiilor de combustibil), urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit actul atacat să procedeze la o nouă verificare ținând cont de prevederile art.216 alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.../2011, precum și de prevederile legale aplicabile speței, de cele reținute în prezenta decizie și de documentele prezentate de petentă în susținerea contestației.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia, în trimestrul IV 2011, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... înscrisă în facturile prezentate în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală care prezintă deficiențe în ceea ce privește modul de întocmire, în sensul că pe aceste facturi furnizorul nu a înscris adresa beneficiarului, precizează că, "În realitate, erau făcute mențiuni parțiale, este adevărat că nu toate mențiunile. Însă a nu recunoaște de către inspectorii fiscali dreptul contribuabilului recunoscut de lege, trebuie ca acel act să producă prejudiciu la bugetul statului, să nu producă efecte juridice, etc."

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ***incidente în perioada verificată (01.10.2011 - 31.12.2011) "Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:***



*a) operațiuni taxabile".*

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează că,

*"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", iar textul art.155 alin.(5) lit.f) din același act normativ, incident la momentul efectuării operațiunilor în cauză prevede faptul că "(5) Factura cuprinde în mod **obligatoriu următoarele informații:***

*[...]*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă".*

În legătură cu prevederile art.155 alin.(5) lit.f) din Codul fiscal, la pct.72 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se stipulează că "**Prevederile art. 155 alin. (5) lit. f) din Codul fiscal referitoare la adresa beneficiarului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul**".

Având în vedere prevederile legale anterior citate, în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, este condiționată de respectarea unor elemente considerate de legiuitor ca fiind obligatorii la întocmirea facturii fiscale care stă la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată, lipsa unuia sau mai multor elemente din cele considerate obligatorii conducând la pierderea dreptului de exercitare a deducerii taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă operațiunea economică a avut loc și este pe deplin justificată.

Ca urmare, potrivit acestor reglementări lipsite de echivoc, facturile în cauză nu constituie documente justificative potrivit legii prin care societatea contestată să poată justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că acestea nu sunt completate cu toate elementele obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, respectiv nu este completată **adresa completă a beneficiarului de bunuri și servicii (localitatea, strada și numărul)**.

Față de susținerea petentei potrivit căreia "a nu recunoaște de către inspectorii fiscali dreptul contribuabilului recunoscut de lege, trebuie ca acel act să producă prejudiciu la bugetul statului, să nu producă efecte juridice etc." se reține că, simpla raportare a dreptului de deducere numai la substanța tranzacției ar goli de conținut dispozițiile legale prevăzute în Codul fiscal cu privire la elementele obligatorii ce trebuie să le conțină o factură și exercitarea dreptului de deducere numai în baza unei facturi ce conține toate informațiile expres stipulate în lege.

Mai mult, se reține și faptul că prin Decizia V din 15.01.2007, Secțiile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, dată “în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru identitate de rațiuni și fiind dată și în aplicarea dispozițiilor art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, s-au pronunțat asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturi fiscale care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată, în sensul că ***“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea T.V.A”***”.

Astfel, în cauză se reține și faptul că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile primite de la furnizori era obligatorie verificarea de către societatea beneficiară a condițiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor.

Faptul că la contestația formulată, petenta a anexat facturile cuprinse în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală, în original, completate cu adresa acesteia, nu poate conduce la soluționarea favorabilă a contestației întrucât în cauză nu au fost respectate prevederile legale referitoare la corectarea documentelor, prevăzute la art.159 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora ***“Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:***

***a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;***

***b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat”***,

coroborate cu prevederile pct.81<sup>2</sup> alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, potrivit cărora ***“(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la [art. 155 alin. \(5\) din Codul fiscal](#) sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu [art. 159](#) din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile [art. 159 alin. \(1\) lit. b\) din Codul fiscal](#) pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit [art. 155 alin. \(5\) din Codul fiscal](#), care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă***

*operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar".*

Astfel, conform prevederilor legale anterior citate, în cauză ar fi fost permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care facturile fiscale cuprinse în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală - care potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală nu au fost completate de către societățile furnizoare cu adresa completă a beneficiarului (localitatea, strada și numărul) -, ar fi fost corectate de societățile furnizoare/prestatoare în conformitate cu prevederile art.159 din Codul fiscal, mai sus citate, pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar, caz în care facturile de corecție ar fi trebuit să fie atașate facturilor inițiale.

În consecință, prin modul în care petenta a acționat, completând pe facturile în cauză elementele constatate lipsă de către organele de inspecție fiscală, nu sunt îndeplinite condițiile expres prevăzute de legiuitor pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în situațiile în care cu ocazia inspecției fiscale se constată că documentele controlate, aferente achizițiilor, nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale citate, considerentele anterior redată și faptul că argumentele petentei nu combat cu motive de fapt și temeiuri de drept constatările organelor de inspecție fiscală iar documentele prezentate de petentă în susținerea contestației nu conduc la o altă situație de fapt fiscală față de cea constatată cu ocazia controlului, ***contestația formulată de P.F.A. ... din ..., ..., nr...., ap...., urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...*** .

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 și art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE:**

***1. Desființarea parțială*** a Deciziei de impunere nr.../24.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș urmare verificării efectuate la ***P.F.A. ... din ..., ..., nr...., ap....***, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... ,

urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și de documentele prezentate de petentă în susținerea contestației.

***2. Respingerea ca neîntemeiată*** a contestației pentru suma ... eprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR EXECUTIV,**