

DECIZIA NR. 1377 2014

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.R.L
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr /14.01.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice, Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre D.G.F.P. - Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii, prin adresa nr. din 09.01.2014, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice sub nr...../14.01.2014, cu privire la contestatia formulata de catre S.C. X S.R.L cu domiciliul fiscal in loc., str., nr., jud., inregistrata la Registrul Comertului sub nr., C.U.I.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P..... - Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./19.11.2013 emisa in baza Raportul de inspectie fiscala nr/19.11.2013 si priveste suma totala de lei, care se compune din:

-lei reprezentind TVA stabilita suplimentar de plata
- lei reprezentind dobanzi aferente TVA de plata
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA de plata
- lei reprezentand TVA respinsa la rambursare

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./19.11.2013 sub semnatura imputernicitului administratorului in data de 25.11.2013 si de data depunerii respectiv 23.12.2013 a contestatiei la DGFP - Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii conform stampilei acestei unitati.

Contestatia depusa nu a fost stampilata de catre contestatoare.

Prin adresa nr/29.01.2014 organele de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice au solicitat contestatoarei indeplinirea obligatiei legale prevazute la art 206 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala privind stampilarea contestatiei. Contestatoarea si-a indeplinit obligatia legala respectiva.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.R.F.P.

..... prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X SRL

I. SC X SRL contesta in totalitate Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../19.11.2013 emisa in baza Raportului de inspectie fiscal nr...../19.11.2013 si solicita anulara actului administrativ fiscal, din urmatoarele motive:

Organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP, Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii au efectuat la SC X SRL o inspectie fiscala partiala care a avut ca obiect verificarea modului de determinare, inregistrare, declarare la bugetul de stat a taxei pe valoarea adaugata in vederea solutionarii Deconturilor de TVA cu suma negativa a TVA cu optiune de rambursare:

- cu control ulterior, aferente perioadei/2012 –/2013;
- cu control anticipat, aferent perioadei/2013 –/2013.

Urmare a inspectiei fiscale efectuate s-a emis in baza Raportul de inspectie fiscala nr/19.11.2013 Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../19.11.2013 prin care s-au stabilit in sarcina SC X SRL urmatoarele sume:

- lei reprezentind TVA stabilita suplimentar de plata
- lei reprezentind dobanzi aferente TVA de plata
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA de plata
- lei reprezentand TVA respinsa la rambursare

Contestatoarea sustine ca decizia de impunere de mai sus este nelegala si nefondata din urmatoarele motive:

1. Din analiza contractelor comerciale – cu toate actele aditionale – incheiate de SC X SRL cu diversi prestatori de servicii, rezulta ca punerea la dispozitia prestatorului a combustibilului / pieselor de schimb nu este un act de transfer de proprietate, ci doar o modalitate de derulare a contractului, de natura pur comerciala.

Societatea considera ca echipa de inspectie fiscala a interpretat in mod eronat ca SC X SRL a efectuat operatiuni de tip barter cu diversi prestatori de servicii subliniind totodata ca SC X SRL nu a livrat aceste bunuri catre societatile prestatoare.

SC X SRL nu are ca obiect de activitate comertul cu combustibil, societatea nu a livrat niciodata combustibil catre societatile prestatoare, acesta a fost livrat de catre societatile comerciale ce au ca obiect principal de activitate comertul cu combustibil.

Deoarece SC X SRL nu a livrat niciodata aceste bunuri catre societatile prestatoare nu exista o baza legala de impozitare a TVA si deci echipa de inspectie fiscala nu trebuia sa colecteze TVA asupra unei operatiuni ce practic nu a avut loc. Aceste operatiuni nu se incadreaza in textul legal prevazut la art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea considera ca echipa de inspectie fiscala a interpretat in mod eronat continutul contractelor comerciale si documentelor primare prezentate, sustinand ca societatile ce au prestat servicii catre SC X SRL au dedus (scazut) din

contravaloarea prestatilor efectuate, valoarea bunurilor si serviciilor puse la dispozitie de societatea noastra.

In opinia contestatoarei afirmatia echipei de inspectie fiscala ca pe situatiile intocmite prestatorii efectueaza o compensare a contravalorii serviciilor prestate cu contravaloarea combustibilului, fiind facturata doar diferenta rezultata, arata ca acestia nu au luat in considerare contractele comerciale prezentate din care rezulta elementele ce stau la baza stabilirii valorii de facturat care sunt variabile luna de luna si din care nu se deduce contravaloarea consumului de combustibil / piese de schimb.

2. Din analiza actelor si documentelor justificative puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala rezulta ca in realitate, faptic, consumul de combustibil / piese de schimb este destinat intrutotul realizarii de operatiuni taxabile ale SC X SRL conform obiectului sau principal de activitate.

Contestatoarea considera ca echipa de inspectie fiscala a interpretat in mod eronat natura consumului de combustibil, ca acesta nu ar fi fost destinat realizarii de operatiuni taxabile ale SC X SRL.

Prin acesta abordare, in opinia contestatoarei, organul de inspectie fiscala a incalcat principiile fiscalitatii, cum ar fi principiul certitudinii impunerii, care este definit la art. 3, lit. b din Codul fiscal astfel: "certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale";

Totodata, contestatoarea opineaza ca organul de inspectie fiscala nu a acceptat realitatea operatiunilor inscrise in documentele primare prezentate de aceasta ca anexa la Raspunsul dat la adresa din 17.10.2013. Din analiza acestor anexe se constata ca desi exista mai multi proprietari ai mijloacelor de transport, acestea sunt utilizate in totalitate de X. Mai mult chiar si in cazul in care proprietarul mijloacelor auto este X, echipa de inspectie fiscala nu a luat in considerare datele inscrise pe documente.

Contestatoarea considera ca nu a inregistrat in evidenta contabila achizitii si consumuri de combustibil pentru mijloace de transport si utilaje ce nu sunt utilizate de societate, ci doar de mijloace de transport si utilaje ce au fost direct utilizate in cadrul societatii pentru activitatea economica in baza contractelor si actelor aditionale incheiate.

SC X SRL intocmeste pentru mijloacele de transport o anexa la bonul de consum exista un tabel centralizator al tuturor consumurilor defalcate pe fiecare utilaj in parte si mijloc de transport. Totodata anexat la tabel sunt intocmite foi de parcurs unde se regasesc kilometri parcursi, punctele de incarcare, descarcare, avizele de expeditie, cantitatea transportata.

Pentru utilajele folosite in exploatarile forestiere exista procese tehnologice care sabilesc limita maxima admisa a consumului de carburant (norma de consum) si se intocmesc toate documentele justificative legale. Pentru utilajele folosite in depozitele de sortare a materialului lemnos exista intocmit FAZ.

Contestatoarea opineaza ca echipa de inspectie fiscala a interpretat in mod eronat continutul documentelor prezentate, sustinand ca societatile prestatoare de servicii catre SC X SRL au dedus din contravaloarea prestatilor efectuate valoarea bunurilor si serviciilor puse la dispozitie de societate.

Pententa considera ca nu a existat nici o „compensare” iar constatările organului de inspectie fiscala reprezinta o interpretare abuziva a dispozitiilor legale si o ingerinta in politicile comerciale ale societatii.

3. TVA dedusa de catre SC X SRL a fost colectata la societatile prestatoare in cauza, neexistand influente negative asupra bugetului statului ca rezultat al acestor operatiuni comerciale.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../19.11.2013 organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. au stabilit in sarcina SC X SRL sumele de:

- lei reprezentind TVA stabilita suplimentar de plata
- lei reprezentind dobanzi aferente TVA de plata
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA de plata
- lei reprezentand TVA respinsa la rambursare

Din raportul de inspectie fiscala nr...../19.11.2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./19.11.2013 , contestate, cu privire la TVA in valoare de lei stabilita suplimentar de plata rezulta urmatoarele:

In ceea ce priveste perioada 01.09.2012 – 31.05.2013:

1. S-a constatat ca S.C. X S.R.L. a pus la dispozitia altor societati combustibil, piese de schimb, utilaje si personal, in schimbul prestarilor de servicii transport si exploatare masa lemnoasa efectuate de aceste societati.

In perioada supusa verificarii S.C. X S.R.L. a desfasurat, in principal urmatoarele activitati:

- comercializare masa lemnoasa (busteni, lemn de foc) obtinuta din exploatarea partizilor achizitionate de la diverse ocoale silvice;
- prelucrarea lemnului prin unitatile de productie detinute in, jud. si, jud. si vanzarea produselor obtinute (cherestea);
- comercializare masa lemnoasa (busteni, lemn de foc) si cherestea achizitionata de la terti;

Exploatarea efectiva a masei lemnoase din partizile achizitionate de societate de la ocoalele silvice se efectueaza de catre diversi prestatori de servicii in baza contractelor incheiate. Aceste prestari de servicii sunt inregistrate in evidenta contabila a SC X S.R.L. in rulajul debitor al contului 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”. Transportul masei lemnoase la beneficiarii societatii este efectuat de diversi prestatori de servicii, in baza contractelor incheiate. Aceste prestari de servicii sunt inregistrate in evidenta contabila a SC X S.R.L. in rulajul debitor al contului 624 “Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”.

1.1 In ceea ce priveste combustibilul pus la dispozitia altor societati de S.C. X S.R.L.

In perioada septembrie 2012 – mai 2013 societatea a inregistrat in evidenta contabila achizitii de combustibil (in principal de la S.C. X S.R.L.) si consumul acestora. Inregistrarea in evidenta contabila a consumului de carburant s-a efectuat in baza

bonurilor de consum întocmite de societate. Bonurile de consum întocmite de societate și prezentate organului de inspecție fiscală, conțin cantitatea eliberată în consum, prețul unitar și valoarea totală, fără a avea înscris primitorul cantitatilor de combustibil, fapt ce contravine prevederilor Anexei 2 "Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile" din O.M.E.F. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile. Conform acestor prevederi legale formularul "Bonul de consum" cod 14-3-4A trebuie să conțină în mod obligatoriu informații privitoare la primitorul bunurilor date în consum. Astfel, pe baza bonurilor de consum întocmite și prezentate de societate, organul de inspecție fiscală nu a putut stabili primitorul, respectiv destinația combustibilului dat în consum. Pentru a stabili destinația consumului de combustibil înregistrat de societate, organul de inspecție fiscală a solicitat societății prin adresa nr./16.10.2013 (punctul 1 din adresa) "situația mijloacelor de transport și a utilajelor care au fost alimentate cu combustibil achiziționat de S.C. X S.R.L. în perioada septembrie 2012 – iunie 2013 de la furnizorii autorizați". Societatea a prezentat organului de inspecție fiscală o situație lunară care cuprinde pe de o parte intrările de combustibil (indicându-se pentru fiecare achiziție numărul facturii de achiziție, cantitatea și valoarea combustibilului inclusiv taxa pe valoarea adăugată) precum și ieșirile de combustibili. În cazul ieșirilor de combustibil în situația întocmită sunt înscrise următoarele:

- Beneficiarul – la această rubrică sunt înscrise informații (nume de persoane fizice, denumiri ale unor utilaje, numere de înmatriculare ale unor autovehicule, denumirea unor societăți comerciale) pe baza cărora societatea și-a organizat evidența internă a consumului de carburant (identificarea consumatorului de carburant);
- cantitățile de carburant ieșite;
- valoarea inclusiv taxa pe valoarea adăugată a carburantului ieșit. Această valoare, diminuată cu taxa pe valoarea adăugată, corespunde cu valoarea înregistrată pe cheltuieli în rulajul debitor al contului 6022 "Cheltuieli cu combustibili".

Totodată societatea a prezentat organului de inspecție fiscală Situația cardurilor de alimentare deținute de SC X SRL.

Organul de inspecție fiscală a centralizat informațiile rezultate din documentele puse la dispoziție de societate, identificând următoarele categorii de utilaje/mijloace de transport care au fost alimentate cu combustibilul achiziționat de SC X S.R.L.:

- A. mijloace de transport rutier (autocamioane cu remorci);
- B. diverse utilaje (buldozere, excavatoare, motostivuitoare, încărcătoare frontale/laterale, tractoare, taf-uri, funiculare, mașina de recoltat, drujbe etc.).

A. În ceea ce privește mijloacele de transport rutier alimentate cu combustibilul achiziționat de SC X SRL, precizăm următoarele:

În perioada supusă verificării (01.09.2012 – 30.05.2013) au fost alimentate cu combustibili un număr de autocamioane (identificate după numărul de înmatriculare) după cum urmează:

- un număr de autocamioane deținute de X (un autocamion proprietate și autocamioane în baza contractelor de leasing încheiate cu societățile de profil); aceste autocamioane au fost puse la dispoziția S.C. X S.R.L. în baza "Contractului de închiriere" nr./14.08.2012.
- un număr de autocamioane deținute de S.C. X S.R.L.;

SC X S.R.L. a incheiat cu SC X S.R.L. "Contractul de prestari servicii" nr./14.08.2012, avand ca obiect prestarea de catre S.C. X S.R.L. a serviciilor de transport, manipulat, sortat si incarcat masa lemnoasa.

Pretul stabilit prin contract si actele aditionale incheiate este de..... lei / .. lei / .. lei (fara TVA) /mc transportat si . lei / ... lei (fara TVA) /mc scos si incarcat pe TIR.

Serviciile de transport efectuate de SC X SRL in beneficiul SC X SRL au fost efectuate cu cele autocamioane in cauza (8 autocamioane inchiriate de la X si ... autocamioane detinute de S.C. X S.R.L.). Pentru cuantificarea valorii serviciilor prestate, SC X S.R.L. a intocmit lunar o "Situatie a transporturilor".

Aceste situatii cuprind:

- valoarea serviciilor prestate de SC X S.R.L., stabilita pe baza cantitatilor transportate si incarcate in TIR, inmultite cu pretul unitar inscris prin contractul incheiat;
- contravaloarea combustibilului pus la dispozitia prestatorului de catre beneficiarul X (alimentat in cele autocamioane mai sus retinute);
- suma de facturat, calculata ca diferenta intre valoarea serviciilor prestate si contravaloarea combustibilului pus la dispozitia prestatorului de SC X SRL.
- un autocamion detinut de S.C. X S.R.L.
- un autocamion detinut de S.C. X S.R.L.

In perioada septembrie – decembrie 2012 S.C. X S.R.L. a efectuat servicii de transport cu cele autocamioane in cauza, in beneficiul X S.R.L. pentru care a emis facturi lunare. Prestatorul S.C. X S.R.L. a intocmit situatii lunare in care a inscris contravaloarea prestatiei efectuate analitic pe fiecare mijloc de transport.

In perioada februarie 2013 – mai 2013 S.C. X S.R.L. a efectuat servicii de transport cu autocamioane in beneficiul SC X S.R.L., emitand facturi catre X S.R.L., servicii care au fost refacturate de catre aceasta SC X S.R.L. Prestatorul S.C.X S.R.L. a intocmit situatii lunare in care a inscris contravaloarea prestatiei efectuate analitic pe fiecare mijloc de transport.

Pe situatiile intocmite, anexate facturilor de prestari de servicii, prestatorul S.C. X S.R.L. efectueaza o compensare a contravalorii serviciilor prestate cu contravaloarea combustibilului pus la dispozitie de catre beneficiarul SC X SRL (alimentat cele .. autocamioane mai sus retinute), astfel ca prin factura de prestari de servicii este facturata doar diferenta dintre valoarea prestarilor de servicii si cea a combustibilului.

- un numar de doua autocamioane detinute de S.C. X S.R.L.;
- un autocamion apartinand S.C. X S.R.L.;
- un autocamion apartinand S.C. X S.R.L.;
- un autocamion apartinand S.C. X S.R.L.;
- un autocamion apartinand S.C. X S.R.L.

S.C. X S.R.L. a incheiat cu aceste societati contracte de prestari servicii de transport material lemnos. Serviciile de transport prestate de cele cinci societati in beneficiul SC X SRL au fost efectuate cu cele autocamioane in cauza. Pentru serviciile de transport prestate, societatile au intocmit situatii centralizatoare a curselor efectuate (care cuprind data efectuarii transportului, numarul de inmatriculare al camionului, ruta, kilometri efectuati, cantitatea transportata, numarul avizului de insotire) in care s-a calculat contravaloarea serviciilor prestate.

Pe situatiile intocmite de prestatorii sus mentionati, anexate facturilor de prestari de servicii, se efectueaza o compensare a contravalorii serviciilor prestate cu contravaloarea combustibilului pus la dispozitie de catre beneficiarul SC X SRL

(alimentat pentru camioanele detinute – respectiv cele ... autocamioane mai sus retinute) fiind facturata doar diferenta rezultata.

Sintetizand cele prezentate anterior, din verificarea efectuata organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

- din totalul combustibilului achizitionat de S.C. X S.R.L. in perioada 01.09.2012 – 31.05.2013, cantitatea de litri, in valoare de lei, a fost destinata alimentarii a autocamioane care au fost utilizate de societatile comerciale care au prestat servicii de transport in beneficiul societatii verificate conform contractelor incheiate;
- autocamioane apartin societatilor care au prestat serviciile de transport, iar autocamioane apartin societatii verificate, dar au fost inchiriate SC X SRL in baza contractului de inchiriere nr. /14.08.2012;
- furnizorii serviciilor de transport intocmesc situatii lunare privind cursele efectuate (in care sunt inscise: data efectuarii transportului, numarul de inmatriculare al camionului, ruta, kilometri efectuati, numarul avizului de insotire, cantitati transportate) care cuprind:
 - valoarea serviciilor prestate;
 - contravaloarea combustibilului pus la dispozitia prestatorilor de catre beneficiarul SC X SRL (alimentat in camioanele mai sus retinute);
 - suma de facturat, calculata ca diferenta intre valoarea serviciilor prestate si contravaloarea combustibilului pus la dispozitia prestatorilor de SC X SRL.

B. In ceea ce priveste autoturismele si utilajele (buldozere, excavatoare, motostivuitoare, incarcatoare frontale/laterale, tractoare, taf-uri, funiculare, masina de recoltat, drujbe etc.) alimentate cu combustibil achizitionat de SC X S.R.L., prezentam urmatoarele:

b.1 In perioada supusa verificarii (01.09.2012 – 30.05.2013) au fost alimentate cu combustibil un numar de utilaje si ... autoturisme utilizate de societate in activitatea curenta (in locatiile din, jud. si, jud. unde societatea detine spatii de depozitare si unitati pentru prelucrarea lemnului).

Aceste utilaje si autoturisme au fost alimentate cu cantitatea de..... litri combustibil (motorina si benzina) in valoare lei.

Societatea justifica acest consum de combustibil cu foi de parcurs pentru autoturisme si fise individuale pentru utilaje, in care este specificat numarul de ore de functionare, consumul normat, consumul efectiv si alimentariile cu combustibil.

b.2 In perioada supusa verificarii (01.09.2012 – 30.05.2013) au fost alimentate cu combustibil un numar de ... utilaje apartinand societatii (2 funiculare, taf, 2 tractoare si o masina de recoltat marca Ponsse). Aceste utilaje au fost alimentate cu cantitatea de litri de combustibil, in valoare de..... lei.

In situatiile lunare privind alimentariile cu combustibil intocmite de societate si prezentate organului de inspectie fiscala, precum si in Situatiile cardurilor de alimentare detinute de SC X SRL, este inscisa in dreptul fiecarui utilaj persoana responsabila de exploatarea utilajului.

Din analiza "Situatiilor productiei si a utilajelor" intocmite lunar de prestatorul S.C. X S.R.L. anexate facturilor emise catre SC X S.R.L., s-a constatat ca aceste utilajele au fost utilizate de S.C. X S.R.L. pentru prestarea serviciilor de exploatare a masei lemnoase catre S.C. X S.R.L.

SC X S.R.L. a incheiat cu SC X S.R.L. "Contractul de prestari servicii" nr. /01.04.2012, avand ca obiect prestarea de catre S.C. X S.R.L. a serviciilor de

exploatare masa lemnoasa. Pretul stabilit prin contract este de ... lei (fara TVA) /mc exploatat, cu posibilitatea de modificare in functie de distanta si conditiile de exploatare. Pentru cuantificarea valorii serviciilor prestate, SC X S.R.L. a intocmit lunar "Situatia productiei si a utilajelor". Conform acestor situatii, valoarea serviciilor prestate a fost stabilita pe baza cantitatilor exploatate inmultite cu pretul unitar stabilit prin contractul incheiat. Pe situatiile intocmite, anexate la facturile de prestari de servicii, prestatorul SC X SRL efectueaza o compensare a contravalorii serviciilor prestate cu contravaloarea combustibilului pus la dispozitie de catre beneficiarul SC X SRL (alimentat in cele ... utilaje mai sus retinute) fiind facturata doar diferenta rezultata.

b.3 In perioada supusa verificarii (01.09.2012 – 30.05.2013) au fost alimentate cu combustibil un numar de .. utilaje apartinand societatii (...tractoare si ... funiculare). Aceste utilaje au fost alimentate cu cantitatea de litri de combustibil, in valoare de lei. In situatiile lunare privind alimentariile cu combustibil intocmite de societate si prezentate organului de inspectie fiscala, precum si in Situatia cardurilor de alimentare detinute de SC X SRL, este inregistrata in dreptul fiecarui utilaj persoana responsabila de exploatarea utilajului dupa cum urmeaza:

- X – utilaj: tractor, combustibil alimentat litri, in valoare de lei. In perioada verificata X I .I. a emis pe numele SC X SRL facturi de exploatare masa lemnoasa in baza contractului de prestari servicii nr./08.02.2012;

- X – utilaj: tractor, combustibil alimentat litri, in valoare de lei. este asociat si administrator al S.C. X S.R.L., societate care a emis pe numele SC X SRL facturi de exploatare masa lemnoasa in baza contractului de prestari servicii nr./2012;

- X – utilaj: funicular, combustibil alimentat litri, in valoare de lei. X este asociat si administrator al S.C. X S.R.L., societate care a emis pe numele SC X SRL facturi de exploatare masa lemnoasa in baza contractului de prestari servicii nr. .../2012;

- X – utilaj: funicular, combustibil alimentat litri, in valoare de lei. X este asociat si administrator al S.C. X S.R.L., societate care a emis pe numele SC X SRL facturi de exploatare masa lemnoasa in baza contractului de prestari servicii nr./2012;

- X - utilaj: tractor, combustibil alimentat litri, in valoare de lei. X este asociat si administrator al S.C. X S.R.L., societate care a emis pe numele X SRL facturi de exploatare masa lemnoasa in baza contractului de prestari servicii nr./2012;

- X – utilaj: tractor, combustibil alimentat litri, in valoare de lei. X este asociat si administrator al S.C. X S.R.L. societate care a emis pe numele SC X SRL facturi de exploatare masa lemnoasa in baza contractului de prestari servicii nr./2012;

- X – utilaj: funicular, combustibil alimentat litri, in valoare de lei. X este asociat si administrator al S.C. X S.R.L. societate care a emis pe numele SC X SRL facturi de exploatare masa lemnoasa in baza contractului de prestari servicii nr./2012;

Pentru cuantificarea valorii serviciilor prestate, cei sapte furnizori au intocmit lunar o "Situatie a productiei si a utilajelor". Conform acestor situatii, valoarea serviciilor prestate a fost stabilita pe baza cantitatilor exploatate inmultite cu pretul unitar negociat intre parti.

Pe situatiile intocmite, prestatorii, cu exceptia SC X SRL efectueaza o compensare a contravalorii serviciilor prestate cu contravaloarea combustibilului pus la

dispozitie de catre beneficiarul SC X SRL, fiind facturata doar diferenta rezultata. Furnizorul SC X S.R.L. inscrie in situatiile anexate facturilor contravaloarea combustibilului alimentat in utilajul utilizat dar nu diminueaza cu aceasta suma valoarea prestatiei efectuate (stabilirea valorii prestatiei fiind efectuata direct pe suma neta). Desi in "Situatia alimentariilor cu combustibil" aferenta lunilor aprilie 2013 si mai 2013 X – asociat/administrator al S.C. X S.R.L. este in scris cu alimentarea a litri in valoare de lei ultima factura de prestari servicii exploatare emisa catre SC X S.R.L. a fost in luna aprilie 2013 (emisa pentru serviciile prestate in luna martie 2013). Din documentele si informatiile prezentate de societate, s-a constatat ca acest combustibil a fost utilizat de S.C. X S.R.L. in vederea prestarii serviciilor de exploatare masa lemnoasa in beneficiul S.C. X S.R.L.

In concluzie, consumul celor litri combustibil, in valoare de lei nu este destinat realizarii de operatiuni taxabile de catre societatea verificata, beneficiarul prestarilor de servicii fiind o alta societate comerciala.

In "Situatia alimentariilor cu combustibil" intocmite de S.C. X S.R.L. pentru lunile martie, aprilie si mai 2013, sunt inscrise alimentari cu combustibil mai mari decat combustibilul in scris de S.C. X S.R.L. In "Situatiile productiei si utilajelor" intocmite pentru lunile respective, dupa cum urmeaza:

- in luna martie 2013: combustibil alimentat in valoare de lei; combustibil in scris in anexa intocmita de S.C. X S.R.L. pentru aceasta luna in valoare de lei, cu care a fost diminuat contravaloarea prestatie in suma de lei;

- in luna aprilie 2013: combustibil alimentat in valoare de lei; combustibil in scris in anexa intocmita de S.C. X S.R.L. pentru aceasta luna in valoare de lei, cu care a fost diminuat contravaloarea prestatie in suma de lei;

- in luna mai 2013: combustibil alimentat in valoare de lei, in conditiile in care in anexa intocmita de S.C. X S.R.L. pentru aceasta luna nu este in scris combustibil, iar contravaloarea prestatiei este in suma de lei.

Se constata astfel ca in "Situatia alimentariilor cu combustibil" intocmite si prezentate de societatea verificata sunt inscrise in lunile martie, aprilie si mai 2013 alimentari cu combustibil pentru S.C. X S.R.L. in valoare de lei, in timp ce in "Situatiile productiei si utilajelor" intocmite de S.C. X S.R.L. combustibilul in scris este in suma de lei.

Din documentele si informatiile prezentate de societate, s-a constatat ca diferenta de combustibil in valoare de lei (= lei – lei) a fost utilizat de S.C. X S.R.L. in vederea prestarii serviciilor de exploatare masa lemnoasa in beneficiul S.C. X S.R.L.

In concluzie, consumul combustibilului in valoare de lei nu este destinat realizarii de operatiuni taxabile de catre societatea verificata, beneficiarul prestarilor de servicii fiind o alta societate comerciala.

b.4 In perioada supusa verificarii (01.09.2012 – 30.05.2013) a fost alimentat cu cantitatea de litri de combustibil, in valoare de lei utilajul "tractor" apartinand societatii verificate.

In situatiile lunare privind alimentariile cu combustibil intocmite de societate si prezentate organului de inspectie fiscala, precum si in Situatia cardurilor de alimentare detinute de SC X SRL, este in scrisa in dreptul acestui utilaj ca persoana responsabila de exploatarea acestuia "X".

Din verificarea actelor si documentelor puse la dispozitie de societate, organul de inspectie fiscala a constatat ca acest utilaj a fost utilizat in lunile septembrie, octombrie, noiembrie 2012 si ianuarie 2013, de catre S.C. X S.R.L., societate care a prestat servicii de exploatare masa lemnoasa in beneficiul S.C. X S.R.L. in baza contractului de prestari servicii nr./2012.

Pentru cuantificarea valorii serviciilor prestate, S.C. X S.R.L., a intocmit pentru lunile respective "Situatii ale productiei si utilajelor". Conform acestor situatii, valoarea serviciilor prestate a fost stabilita pe baza cantitatilor exploatare inmultite cu pretul negociat intre parti.

Pe situatiile intocmite, S.C. X S.R.L. efectueaza o compensare a contravalorii serviciilor prestate cu contravaloarea combustibilului pus la dispozitie de catre beneficiarul SC X SRL (alimentat in utilajul mai sus retinut) fiind facturata doar diferenta rezultata.

Totodata, din verificarea efectuata s-a constatat ca desi in "Situatia alimentariilor cu combustibil" aferenta lunilor decembrie 2012, februarie, martie si aprilie 2013 acest utilaj este inregistrat cu alimentarea a litri in valoare de lei, S.C. X S.R.L. nu a prestat servicii de exploatare pentru societatea verificata.

In concluzie, SC X SRL nu justifica pe baza de documente modul de utilizare (destinatia) a celor litri combustibil, in valoare de lei.

Sintetizand cele prezentate anterior la literele A si B din verificarea efectuata s-au constatat urmatoarele:

In perioada 01.09.2012 – 31.05.2013 S.C. X SRL a inregistrat un consum total de combustibil de litri in valoare de lei dupa cum urmeaza:

- combustibil in valoare de lei pus la dispozitia unor societati care au efectuat prestari servicii transport in beneficiul societatii verificate, a carui valoare a fost compensata cu o parte din contravaloarea totala a acestor servicii,
- combustibil in valoare de lei pus la dispozitia unor societati care au efectuat prestari servicii exploatare masa lemnoasa in beneficiul societatii verificate, a carui valoare a fost compensata cu o parte din contravaloarea acestor servicii,
- combustibil in valoare de lei utilizat in activitatea proprie de societate, justificat prin documente.
- combustibil in valoare de lei, care nu a fost destinat utilizarii in folosul operatiunilor taxabile de care SC X SRL.

1.2 In ceea ce priveste piesele de schimb, utilajele si personalul puse la dispozitia altor societati de S.C. X S.R.L.

Asa cum s-a retinut anterior, S.C. X S.R.L. in calitate de beneficiar a incheiat cu diverse societati prestatoare contracte de exploatare a masei lemnoase si de transport a produselor rezultate (bustean, lemn de foc). Pentru cuantificarea valorii serviciilor prestate aceste societati au intocmit situatii lunare care au stat la baza emiterii facturilor de prestari servicii.

Din verificarea acestor situatii intocmite de prestatorii de servicii, anexate facturilor emise de acestia catre S.C. X S.R.L., organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

- societatile prestatoare au stabilit contravaloarea prestatie efectuate astfel: in cazul serviciilor de exploatare, valoarea serviciilor prestate a fost stabilita pe baza cantitatilor exploatare inmultite cu pretul unitar negociat intre parti, iar in cazul serviciilor de

transport, valoarea serviciilor prestate a fost stabilita in baza situatiilor centralizatoare care cuprind data efectuarii transportului, numarul de inmatriculare al camionului, ruta, kilometri efectuati, cantitatile transportate, numarul avizului de insotire.

- a fost efectuata o compensare din valoarea serviciilor a urmatoarelor: valoarea combustibilului, chiriei mijloacelor de transport, a pieselor de schimb si a salariilor personalului puse la dispozitie de S.C. X S.R.L. (compensarea din contravaloarea serviciilor prestate a valorii cu combustibilul a fost tratata anterior la punctul 1.1. din prezentul capitol);

- valoarea rezultata in urma compensarilor efectuate a fost facturata de prestatorii de servicii catre S.C. X S.R.L.

Astfel, s-a stabilit o valoare totala compensata in situatiile intocmite de prestatorii de servicii in suma de lei reprezentand:

- chirii pentru mijloacele fixe in suma de lei;
- piese de schimb in suma de lei;
- salarii personal in suma de lei.

Sintetizand cele prezentate anterior la punctele 1.1 si 1.2 din prezentul capitol, organul de inspectie fiscala a retinut urmatoarele:

i) S.C. X S.R.L. a pus la dispozitia unor societati care au prestat in beneficiul ei servicii de exploatare si transport urmatoarele:

- combustibil in valoare de lei;
- mijloacele fixe a caror chirie stabilita prin contractele de inchiriere a fost in suma de lei;
- piese de schimb in suma de lei;
- personal al carui drepturi salariale au fost in suma de lei.

Aceste societati au dedus (sczut) din contravaloarea prestatilor efectuate, valoarea bunurilor si serviciilor puse la dispozitie de SC X SRL (in suma de lei), facturand doar diferenta.

In conformitate cu prevederile art. 6 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare "Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza."

Astfel, ca urmare a verificarii documentelor puse la dispozitie de societate (contractele incheiate cu prestatorii de servicii, facturile emise de prestatori pe numele societatii si situatiile anexate acestora, situatiile centralizatoare privind alimentariile cu combustibil) organele de inspectie fiscala constata ca mijloacele fixe, combustibilul, piesele de schimb si persoanalul au fost utilizate de societatile care au realizat efectiv serviciile de transport si exploatare masa lemnoasa si in consecinta costurile generate de utilizarea acestora intra in sarcina societatilor prestatoare si nu in sarcina beneficiarului serviciilor respective.

Drept urmare, achizițiile de combustibil si piese de schimb au fost efectuate de X S.R.L. in contul prestatorilor de servicii de transport si exploatare si in consecinta, in conformitate cu prevederile art. 128 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile punctului 6, alin. 3 si alin. 4 din H.G. nr. 44/2004 dat in aplicarea acestui articol, rezulta ca societatea verificata a livrat aceste bunuri catre societatile prestatoare, avand obligatia de a refactura contravaloarea acestor bunuri.

Intrucat contravaloarea bunurilor si serviciilor achizitionate de SC **X** S.R.L. in contul prestatorilor a fost dedusa (scazuta) din valoare serviciilor de transport si exploatare efectuate de prestatori (acestia facturand doar diferenta), organul de inspectie fiscala constata ca a avut loc o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii. In aceste conditii, conform art. 130 din Legea nr. 571/2003 – privind Codul fiscal “fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si sau o prestare de servicii cu plata”.

Pe cale de consecinta, avand in vedere cele constatate anterior si prevederile legale incidente, se considera ca S.C. **X** S.R.L. a livrat bunuri si servicii in valoare totala de lei, avand obligatia de a factura contravaloarea acestora si de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Intrucat societatea verificata nu a indeplinit acesta obligatie, a fost stabilita o taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de lei (= lei x 24 %) aferenta perioadei 01.09.2012 – 31.05.2013.

Compensarea unei parti din valoarea totala a serviciilor prestate in beneficiul SC **X** SRL cu contravaloarea bunurilor si serviciilor puse la dispozitia prestatorilor este o operatiune de tip barter prin care se evita facturarea intregii contravalori a tranzactiilor, dupa cum urmeaza:

- prestatorii de servicii nu factureaza valoarea totala a serviciilor prestate;
- **X** S.R.L. nu factureaza contravaloarea bunurilor si serviciilor puse la dispozitia prestatorilor.

Orice compensare, in aplicarea legii fiscale trebuie sa aiba loc la nivelul platilor si nu la nivelul facturilor. In acest sens prestatorii serviciilor de transport si exploatare trebuiau sa factureze valoarea integrala a serviciilor, SC **X** S.R.L. trebuia sa factureze valoarea bunurilor si serviciilor puse la dispozitia acestora, o eventuala compensare putand fi efectuata la nivelul platilor.

ii) in perioada 01.09.2012 – 31.05.2013, S.C. **X** S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu combustibili in valoare de lei, consum care nu este destinat realizarii de operatiuni taxabile ale societatii.

Pe cale de consecinta a fost stabilita o taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, aferenta perioadei 01.09.2012 – 31.05.2013 in suma de..... lei (=..... lei x 24 %).

Astfel, in urma inspectie fiscale partiale efectuate pentru perioada 01.09.2012 – 31.05.2013 a fost stabilita o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de lei reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de lei;
- taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere in suma de..... lei

In ceea ce priveste perioada 01.06.2013 – 30.06.2013:

1.S-a constatat ca SC **X** SRL a pus la dispozitia altor societati combustibil, piese de schimb, personal si utilaje, in schimbul prestarilor de servicii transport si exploatare masa lemnoasa efectuate de aceste societati .

In perioada supusa verificarii S.C. **X** S.R.L. a desfasurat, in principal urmatoarele activitati:

- comercializare masa lemnoasa (busteni, lemn de foc) obtinuta din exploatarea partizilor achizitionate de la diverse ocoale silvice;
- prelucrarea lemnului prin unitatile de productie detinute in, jud. si, jud. si vanzarea produselor obtinute (cherestea);
- comercializare masa lemnoasa (busteni, lemn de foc) si cherestea achizitionata de la terti; Exploatarea efectiva a masei lemnoase din partizile achizitionate de societatea de la ocoalele silvice se efectueaza de catre diversi prestatori de servicii in baza contractelor incheiate. Aceste prestari de servicii sunt inregistrate in evidenta contabila a X S.R.L. in rulajul debitor al contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți".

Transportul masei lemnoase la beneficiarii societatii este efectuat de diversi prestatori de servicii, in baza contractelor incheiate. Aceste prestari de servicii sunt inregistrate in evidenta contabila a SC X S.R.L. in rulajul debitor al contului 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal".

1.1 In ceea ce priveste combustibilul pus la dispozitia altor societati de S.C. X S.R.L.

In luna iunie 2013 societatea a inregistrat in evidenta contabila achizitii de combustibil de la S.C. X S.R.L. si consumul acestora.

Inregistrarea in evidenta contabila a consumului de carburant s-a efectuat in baza bonurilor de consum intocmite de societate. Bonurile de consum intocmite de societate si prezentate organului de inspectie fiscala, contin cantitatea eliberata in consum, pretul unitar si valoarea totala, fara a avea in scris primitorul cantitatilor de combustibil, fapt ce contravine prevederilor Anexei 2 "Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile" din O.M.E.F. nr. 3512/2008 privind documentele financiar - contabile. Conform acestor prevederi legale formularul "Bonul de consum" cod 14-3-4A trebuie sa contina in mod obligatoriu informatii privitoare la primitorul bunurilor date in consum.

Astfel, pe baza bonurilor de consum intocmite si prezentate de societate, organul de inspectie fiscala nu a putut stabili primitorul, respectiv destinatia combustibilului dat in consum.

Pentru a stabili destinatia consumului de combustibil inregistrat de societate, organul de inspectie fiscala a solicitat societatii prin adresa nr./16.10.2013 (punctul 1 din adresa) "situatia mijloacelor de transport si a utilajelor care au fost alimentate cu combustibil achizitionat de S.C. X S.R.L. in perioada septembrie 2012 – iunie 2013 de la furnizorii autorizati.

Societatea a prezentat organului de inspectie fiscala o situatie lunara care cuprinde pe de o parte intrarile de combustibil (indicandu-se pentru fiecare achizitie numarul facturii de achizitie, cantitatea si valoarea combustibilului inclusiv taxa pe valoarea adaugata) precum si iesirile de combustibil. In cazul iesirilor de combustibil in situatia intocmita sunt inscrise urmatoarele:

- beneficiarul – la aceasta rubrica sunt inscrise informatii (nume de persoane fizice, denumiri ale unor utilaje, numere de inmatriculare ale unor autovehicule, denumirea unor societati comerciale) pe baza carora societatea si-a organizat evidenta interna a consumului de carburant (identificarea consumatorului de carburant);
- cantitatile de carburant iesite;
- valoarea inclusiv taxa pe valoarea adaugata a carburantului iesit. Aceasta valoare, diminuata cu taxa pe valoarea adaugata, corespunde cu valoarea inregistrata pe cheltuieli in rulajul debitor al contului 6022 "Cheltuieli cu combustibilii".

Totodata societatea a prezentat organului de inspectie fiscala Situatia cardurilor de alimentare detinute de SC X.

Organul de inspectie fiscala a centralizat informatiile rezultate din documentele puse la dispozitie de societate, identificand urmatoarele categorii de utilaje/mijloace de transport care au fost alimentate cu combustibilul achizitionat de SC X S.R.L.:

A. mijloace de transport rutier (autocamioane cu remorca);

B. diverse utilaje (buldozere, excavatoare, motostivuitoare, incarcatoare frontale/laterale, tractoare, taf-uri, funiculare, masina de recoltat, drujbe etc.).

A. In ceea ce priveste mijloacele de transport rutier alimentate cu combustibilul achizitionat de SC X SRL, precizam urmatoarele:

In perioada supusa verificarii (luna iunie 2013) au fost alimentate cu combustibil un numar de 16 autocamioane (identificate dupa numarul de inmatriculare) dupa cum urmeaza:

- un numar de autocamioane detinute de SC X SRL (un autocamion proprietate si autocamioane in baza contractelor de leasing incheiate cu societatile de profil); aceste autocamioane au fost puse la dispozitia S.C. X S.R.L. in baza "Contractului de inchiriere" nr. /14.08.2012;

- un numar de autocamioane detinute de S.C. X S.R.L.;

SC X S.R.L. a incheiat cu SC X S.R.L. "Contractul de prestari servicii" nr. ... /14.08.2012, avand ca obiect prestarea de catre S.C. X S.R.L. a serviciilor de transport, manipulat, sortat si incarcat masa lemnoasa.

Pretul stabilit prin contract si actele aditionale incheiate este de lei (fara TVA) /mc transportat si lei (fara TVA) /mc scos si incarcat pe TIR. Serviciile de transport efectuate de SC X SRL in beneficiul SC X SRL au fost efectuate cu cele autocamioane in cauza (..... autocamioane inchiriate de la SC X SRL si ... autocamioane detinute de S.C. X S.R.L.). Pentru cuantificarea valorii serviciilor prestate, SC X S.R.L. a intocmit "Situatia transporturilor" efectuate in luna iunie 2013.

Aceasta situatie cuprinde:

- valoarea serviciilor prestate de SC X S.R.L. stabilita pe baza cantitatilor transportate si incarcate in TIR inmultite cu pretul unitar inscris in contractul incheiat;

- contravaloarea combustibilului pus la dispozitia prestatorului de beneficiarul SC X SRL, alimentat in cele autocamioane mai sus retinute;

- suma de facturat calculata ca diferenta intre valoarea serviciilor prestate si contravaloarea combustibilului pus la dispozitia prestatorului de SC X SRL

- un autocamion detinut de S.C. X S.R.L.

- un autocamion detinut de S.C. X S.R.L.

In luna iunie 2013 S.C. X S.R.L. a efectuat servicii de transport cu autocamioane in beneficiul SC X S.R.L., emitand facturi catre SC X S.R.L., servicii care au fost refacturate de catre aceasta societate catre SC X S.R.L. Prestatorul S.C. X S.R.L. a intocmit situatiile aferente lunii iunie 2013, in care a inscris contravaloarea prestatiei efectuate, analitic pe fiecare mijloc de transport. Pe situatiile intocmite prestatorul S.C. X S.R.L. efectueaza o compensare a contravalorii serviciilor prestate cu contravaloarea combustibilului pus la dispozitie de catre beneficiarul SC X SRL (alimentat in cele ... autocamioane mai sus retinute) fiind facturata doar diferenta rezultata.

- un numar de doua autocamioane detinute de S.C. X S.R.L.;

- un autocamion apartinand S.C. X S.R.L.;

- un autocamion apartinand S.C. X S.R.L.;

S.C. X S.R.L. a încheiat cu aceste societăți contracte de prestări servicii de transport material lemnos. Serviciile de transport prestate de cele societăți în beneficiul SC X SRL au fost efectuate cu cele autocamioane în cauza. Pentru serviciile de transport prestate, societățile au întocmit situații centralizatoare a curselor efectuate (care cuprind data efectuării transportului, numărul de înmatriculare al camionului, ruta, kilometri efectuați, cantitatea transportată, numărul avizului de însoțire) în care s-a calculat contravaloarea serviciilor prestate.

Pe situațiile întocmite prestatorii sus menționați efectuează o compensare a contravalorii serviciilor prestate cu contravaloarea combustibilului pus la dispoziție de către beneficiarul SC X SRL (alimentat pentru camioanele deținute – respectiv cele autocamioane mai sus reținute) fiind facturată doar diferența rezultată.

Sintetizând cele prezentate anterior, din verificarea efectuată organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

- din totalul combustibilului achiziționat de S.C. X S.R.L. în luna iunie 2013, cantitatea de litri, în valoare de lei, a fost destinată alimentării a ... autocamioane utilizate de societățile comerciale care au prestat servicii de transport în beneficiul societății verificate conform contractelor încheiate;
- ... autocamioane aparțin societăților ce au prestat serviciile de transport iar autocamioane aparțin societății verificate, dar au fost închiriate SC X SRL în baza contractului de închiriere nr. /14.08.2012;
- furnizorii serviciilor de transport întocmesc situații lunare privind cursele efectuate (care cuprind data efectuării transportului, numărul de înmatriculare al camionului, ruta, kilometri efectuați, numărul avizului de însoțire, cantitățile transportate) în care sunt înscrise :
- valoarea serviciilor prestate ;
- contravaloarea combustibilului pus la dispoziția prestatorilor de beneficiarul SC X SRL, alimentat în autocamioanele mai sus reținute;
- suma de facturat, calculată ca diferență între valoarea serviciilor prestate și contravaloarea combustibilului pus la dispoziția prestatorilor de SC X SRL.

B. În ceea ce privește utilajele (buldozere, excavatoare, motostivuitoare, încărcătoare frontale/laterale, tractoare, taf-uri, funiculare, mașina de recoltat, drujbe etc.) alimentate cu combustibil achiziționat de SC X S.R.L., precizăm următoarele:

b.1 În perioada supusă verificării (iunie 2013) au fost alimentate cu combustibil un număr de utilaje și autoturisme utilizate de societate în activitatea curentă (în locațiile din, jud. și, jud..... unde societatea deține spații de depozitare și unități pentru prelucrarea lemnului). Aceste utilaje și autoturisme au fost alimentate cu cantitatea de litri combustibil (motorină și benzină) în valoare

lei. Societatea justifică acest consum de combustibil cu foi de parcurs pentru autoturisme și fișe individuale pentru utilaje, în care este specificat numărul de ore de funcționare, consumul normal, consumul efectiv și alimentările cu combustibil.

b.2 În perioada supusă verificării (iunie 2013) au fost alimentate cu combustibil un număr de utilaje aparținând societății (..... funiculare, taf, tractoare și o mașină de recoltat marca.....). Aceste utilaje au fost alimentate cu cantitatea de litri de combustibil, în valoare de lei. În situația lunară privind alimentările cu combustibil întocmită de societate și prezentată organului de inspecție fiscală, precum și

in Situatia cardurilor de alimentare detinuta de SC X SRL, este inscrisa in dreptul fiecarui utilaj persoana responsabila de exploatarea utilajului.

Din analiza "Situatiei productiei si a utilajelor" intocmita de S.C. X S.R.L. in luna iunie 2013, anexata facturii emise catre SC X S.R.L, s-a constatat ca aceste utilajele au fost utilizate de S.C. X S.R.L. pentru prestarea serviciilor de exploatare masa lemnoasa.

SC X S.R.L. a incheiat cu SC X S.R.L. "Contractul de prestari servicii" nr. /01.04.2012, avand ca obiect prestarea de catre S.C. X S.R.L. a serviciilor de exploatare masa lemnoasa. Pretul stabilit prin contract este de lei (fara TVA) /mc exploatat, cu posibilitatea de modificare in functie de distanta si conditiile de exploatare.

Pentru cuantificarea valorii serviciilor prestate, SC X S.R.L. a intocmit "Situatia productiei si a utilajelor" pentru luna iunie 2013. Conform acestor situatii, valoarea serviciilor prestate a fost stabilita pe baza cantitatilor exploatate inmultite cu pretul unitar stabilit prin contractul incheiat.

Pe situatia intocmita prestatorul SC X SRL efectueaza o compensare a contravalorii serviciilor prestate cu contravaloarea combustibilului pus la dispozitie de catre beneficiarul SC X SRL (alimentat in cele utilaje mai sus retinute) fiind facturata doar diferenta rezultata.

b.3 In perioada supusa verificarii (iunie 2013) au fost alimentate cu combustibil un numar de utilaje apartinand societatii (.... tractoare). Aceste utilaje au fost alimentate cu cantitatea de litri de combustibil in valoare de lei.

In situatia lunara privind alimentariile cu combustibil intocmita de societate si prezentata organului de inspectie fiscala, precum si in Situatia cardurilor de alimentare detinute de SC X SRL, este inscrisa in dreptul fiecarui utilaj persoana responsabila de exploatarea utilajului dupa cum urmeaza:

- X – utilaj: tractor, combustibil alimentat litri, in valoare de lei. I.I. a emis pe numele X facturi de exploatare masa lemnoasa in baza contractului de prestari servicii nr./08.02.2012;

- X - utilaj: tractor, combustibil alimentat litri, in valoare de lei. este asociat si administrator al S.C. X S.R.L., societate care a emis pe numele SC X SRL facturi de exploatare masa lemnoasa in baza contractului de prestari servicii nr./2012;

- X – utilaj: tractor, combustibil alimentat litri, in valoare de lei. este asociat si administrator al S.C. X S.R.L. societate care a prestat servicii de exploatare masa lemnoasa in beneficiul S.C. X S.R.L. in baza contractului de prestari servicii nr./2012 (pana in luna mai 2013).

- X – utilaj: tractor, combustibil alimentat litri, in valoare de lei. X este asociat si administrator al S.C. X S.R.L., societate care a emis pe numele SC X SRL facturi de exploatare masa lemnoasa in baza contractului de prestari servicii nr. 9/2012 (pana in luna aprilie 2013);

Se constatat astfel ca in "Situatia alimentariilor cu combustibil" pentru luna iunie 2013 intocmita si prezentata de societatea verificata sunt inscrise alimentari cu combustibil pentru S.C. X S.R.L. si S.C. X S.R.L. in valoare de lei, iar din documentele si informatiile prezentate de societate, rezulta ca acest combustibil a fost utilizat de cele doua societati in vederea prestarii serviciilor de exploatare masa lemnoasa in beneficiul S.C. X S.R.L.

In concluzie, consumul combustibilului in valoare de lei nu este destinat realizarii de operatiuni taxabile de catre societatea verificata, beneficiarul prestarilor de

servicii fiind o alta societate comerciala. Pentru cuantificarea valorii serviciilor prestate, furnizorii si S.C. X S.R.L. au intocmit "Situatia productiei si utilajelor" pentru luna iunie 2013. Conform acestor situatii, valoarea serviciilor prestate a fost stabilita pe baza cantitatilor exploatare inmultite cu pretul unitar negociat intre parti. Pe situatiile intocmite prestatorii efectueaza o compensare a contravalorii serviciilor prestate cu contravaloarea combustibilului pus la dispozitie de catre beneficiarul SC X SRL fiind facturata doar diferenta rezultata.

Sintetizand cele prezentate anterior la literele A si B din verificarea efectuata s-au constatat urmatoarele:

In luna iunie 2013 S.C. X SRL a inregistrat in evidenta contabila un consum total de combustibil de litri in valoare de lei, dupa cum urmeaza:

- combustibil in valoare de lei pus la dispozitia unor societati care au efectuat prestari de servicii transport in beneficiul societatii verificate, a carui valoare care a fost compensata cu o parte din contravaloarea totala a acestor servicii ;
- combustibil in valoare de lei pus la dispozitia unor societati care au efectuat prestari de servicii exploatare masa lemnoasa in beneficiul societatii verificate, a carui valoare care a fost compensata cu o parte din contravaloarea totala a acestor servicii;
- combustibil in valoare de lei utilizat in activitatea proprie de societate, justificat prin documente.
- combustibil in valoare de lei, care nu a fost destinat utilizarii in folosul operatiunilor taxabile de care SC X SRL.

1.2 In ceea ce priveste piesele de schimb, utilajele si personalul puse la dispozitia altor societati de S.C. X S.R.L. Asa cum s-a retinut anterior, S.C. X S.R.L. a incheiat cu diverse societati contracte de exploatare a masei lemnoase si de transport a produselor rezultate (bustean, lemn de foc). Pentru cuantificarea valorii serviciilor prestate aceste societati au intocmit situatii lunare care au stat la baza emiterii facturilor de prestari servicii.

Din verificarea acestor situatii intocmite de prestatorii de servicii, organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

- societatile prestatoare au stabilit contravaloarea prestatiei efectuate astfel: in cazul serviciilor de exploatare, valoarea serviciilor prestate a fost stabilita pe baza cantitatilor exploatare inmultite cu pretul unitar stabilit prin contractele incheiate iar in cazul serviciilor de transport, valoarea serviciilor prestate a fost stabilita in baza situatiilor centralizatoare care cuprind data efectuarii transportului, numarul de inmatriculare al camionului, ruta, kilometri efectuati, cantitatile transportate, numarul avizului de insotire.
- a fost efectuata o compensare din valoarea serviciilor a urmatoarelor: valoarea combustibilului, a pieselor de schimb si a salariilor personalului puse la dispozitie de S.C. X S.R.L. (compensarea din contravaloarea serviciilor prestate a valorii cu combustibilul a fost tratata anterior la punctul 1.1. din prezentul capitol);
- valoarea rezultata in urma compensarilor efectuate a fost facturata catre S.C. X S.R.L.

Astfel, s-a stabilit o valoare totala compensata in situatiile intocmite de prestatorii de servicii in suma de lei reprezentand:

- piese de schimb in suma de lei;
- salarii personal in suma de lei.

Sintetizand cele prezentate anterior la punctele 1.1 si 1.2 din prezentul capitol, organul de inspectie fiscala a retinut urmatoarele:

i) S.C. **X** S.R.L. a pus la dispozitia unor societati comerciale care au prestat in beneficiul ei servicii de exploatare si transport urmatoarele:

- combustibil in valoare de lei;
- piese de schimb in suma de lei;
- personal al carui drepturi salariale au fost in suma de lei.

Aceste societati au dedus (scazut) din contravaloarea prestatilor efectuate, valoarea bunurilor si serviciilor puse la dispozitie de SC **X** SRL (in suma delei), facturand doar diferenta.

In conformitate cu prevederile art. 6 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare "Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza."

Astfel, ca urmare a verificarii documentelor puse la dispozitie de societate (contractele incheiate cu prestatorii de servicii, facturile emise de prestatori pe numele societatii si situatiile anexate acestora, situatiile centralizatoare privind alimentariile cu combustibil) organele de inspectie fiscala constata ca mijloacele fixe, combustibilul, piesele de schimb si persoanalul au fost utilizate de societatile care au realizat efectiv serviciile de transport si exploatare masa lemnoasa si in consecinta costurile generate de utilizarea acestora intra in sarcina societatilor prestatoare si nu in sarcina beneficiarului serviciilor respective. Drept urmare, achizitiile de combustibil si piese de schimb au fost efectuate de SC **X** S.R.L. in contul prestatorilor de servicii de transport si exploatare si in consecinta, in conformitate cu prevederile art. 128 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile punctului 6, alin. 3 si alin. 4 din H.G. nr. 44/2004 dat in aplicarea acestui articol, se considera ca societatea verificata a livrat aceste bunuri catre societatile prestatoare, avand obligatia de a refactura contravaloarea acestor bunuri. Intrucat contravaloarea bunurilor si serviciilor achizitionate de SC **X** S.R.L. in contul prestatorilor a fost dedusa (scazuta) din valoare serviciilor de transport si exploatare efectuate de prestatori (acestia facturand doar diferenta), organul de inspectie fiscala constata ca a avut loc o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii. In aceste conditii, conform art. 130 din Legea nr. 571/2003 – privind Codul fiscal "fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si sau o prestare de servicii cu plata". Pe cale de consecinta, avand in vedere cele constatate anterior si prevederile legale incidente, se considera ca S.C. **X** S.R.L. a livrat bunuri si servicii in valoare totala delei, avand obligatia de a factura contravaloarea acestora si de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta. Intrucat societatea verificata nu a indeplinit aceasta obligatie, a fost stabilita o taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in luna iunie 2013 in suma de lei (= lei x 24 %). Compensarea unei parti din valoarea totala a serviciilor prestate in beneficiul SC **X** SRL cu contravaloarea bunurilor si serviciilor puse la dispozitia prestatorilor este o operatiune de tip barter prin care se evita facturarea intregii contravalori a tranzactiilor, dupa cum urmeaza:

- prestatorii de servicii nu factureaza valoarea totala a serviciilor prestate;
- SC **X** S.R.L. nu factureaza contravaloarea bunurilor si serviciilor puse la dispozitia prestatorilor.

Orice compensare, in aplicarea legii fiscale trebuie sa aiba loc la nivelul platilor si nu la nivelul facturilor. In acest sens prestatorii serviciilor de transport si exploatare trebuiau sa factureze valoarea integrala a serviciilor, SC X S.R.L. trebuia sa factureze valoarea bunurilor si serviciilor puse la dispozitia acestora, o eventuala compensare putand fi efectuata la nivelul platilor.

ii) in luna iunie 2013, S.C. X S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu combustibili in valoare de lei, care nu a fost destinat utilizarii in folosul operatiunilor taxabile de catre SC X SRL.

S.C. X S.R.L. si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei acestui combustibil. Pe cale de consecinta a fost stabilita o taxa pe valoarea adaugata nedeductibila, aferenta lunii iunie 2013 in suma de lei (= lei x 24 %).

Sintetizand cele constatate anterior, in urma inspectie fiscale partiale efectuate a fost stabilita o taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta lunii iunie 2013 in suma de lei reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma delei;
- taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere in suma de lei

III. Luand in considerare constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

SC X SRL cu sediul in loc., str., nr., inregistrata la O.R.C sub nr....., CIF, are ca obiect principal de activitate "Taierea si rindeluirea lemnului" :cod CAEN

Perioada verificata: 01.09.2012 - 30.06.2013

1. Referitor la TVA in suma de..... lei (..... +) stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala urmare a constatarii faptului ca SC X SRL a efectuat livrari de bunuri si prestari de servicii in suma de lei pentru care nu a colectat TVA, contestata de aceasta , D.G.R.F.P prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca organul de inspectie fiscala a colectat TVA in valoare de lei in mod legal.

In fapt, urmare a verificarii a TVA aferenta perioadei 01.09.2012 - 30.06.2013 organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL., a efectuat livrari de bunuri si prestari de servicii in suma de lei pentru care nu a colectat TVA.

Urmare a majorarii bazei de impunere cu suma de lei, organul de inspectie fiscala a colectat o TVA suplimentara de plata in suma de lei.

Organul de inspectie fiscala a colectat TVA suplimentara in valoare de lei in conformitate cu prevederile art.126, art 128 alin 2, art 130, art. 134¹, art. 134², art. 137 si art. 140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

SC X SRL contesta TVA in valoare de lei stabilita suplimentar asupra bazei impozabile in valoare de lei sustinand ca:

Din analiza contractelor comerciale – cu toate actele aditionale – incheiate de SC X SRL cu diversi prestatori de servicii, rezulta ca punerea la dispozitia prestatorului a combustibilului / pieselor de schimb nu este un act de transfer de proprietate, ci doar o modalitate de derulare a contractului, de natura pur comerciala. Echipa de inspectie fiscala a interpretat in mod eronat ca SC X SRL a efectuat operatiuni de tip barter cu diversi prestatori de servicii subliniind totodata ca SC X SRL nu a livrat aceste bunuri catre societatile prestatoare. SC X nu are ca obiect de activitate comerțul cu combustibil, societatea nu a livrat niciodata combustibil catre societatile prestatoare, acesta a fost livrat de catre societatile comerciale ce au ca obiect principal de activitate comerțul cu combustibil.

Deoarece SC X SRL nu a livrat niciodata aceste bunuri catre societatile prestatoare nu exista o baza legala de impozitarea TVA si deci echipa de inspectie fiscala nu trebuia sa colecteze TVA asupra unei operatiuni ce practic nu a avut loc. Aceste operatiuni nu se incadreaza in textul legal prevazut la art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea considera ca echipa de inspectie fiscala a interpretat in mod eronat continutul contractelor comerciale si documentelor primare prezentate, sustinand ca societatile ce au prestat servicii catre Sc X SRL au dedus (scazut) din contravaloarea prestatiilor efectuate, valoarea bunurilor si serviciilor puse la dispozitie de aceasta.

Afirmatia echipei de inspectie fiscala ca pe situatiile intocmite prestatorii efectueaza o compensare a contravalorii serviciilor prestate cu contravaloarea combustibilului, fiind facturata doar diferenta rezultata, arata ca acestia nu au luat in considerare contractele comerciale prezentate din care rezulta elementele ce stau la baza stabilirii valorii de facturat care sunt variabile luna de luna si din care nu se deduce contravaloarea consumului de combustibil / piese de schimb.

Din analiza actelor si documentelor justificative puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala rezulta ca in realitate, faptic, consumul de combustibil / piese de schimb este destinat intrutotul realizarii de operatiuni taxabile a SC X SRL conform obiectului sau principal de activitate. Echipa de inspectie fiscala a interpretat in mod eronat natura consumului de combustibil, ca acesta nu ar fi fost destinat realizarii de operatiuni taxabile ale SC X SRL.

Organul de inspectie fiscala a incalcat principiile fiscalitatii, cum ar fi principiul certitudinii impunerii, care este definit la art. 3, lit. b din Codul fiscal astfel: "certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale";

Deasemenea organul de inspectie fiscala nu a acceptat realitatea operatiunilor inscrise in documentele primare prezentate de societate ca anexa la Raspunsul dat de societate la adresa din 17.10.2013. Din analiza acestor anexe se constata ca desi exista mai multi proprietari ai mijloacelor de transport, acestea sunt utilizate in totalitate de SC X SRL. Mai mult chiar si in cazul in care proprietarul mijloacelor auto este SC X SRL, echipa de inspectie fiscala nu a luat in considerare datele inscrise pe documente.

Contestatoarea considera ca nu a inregistrat in evidenta contabila achizitii si consumuri de combustibil pentru mijloace de transport si utilaje ce nu sunt utilizate de

societate, ci doar de mijloace de transport si utilaje ce au fost direct utilizate in cadrul societatii pentru activitatea economica in baza contractelor si actelor aditionale incheiate.

SC X intocmeste pentru mijloacele de transport o anexa la bonul de consum si anume exista un tabel centralizator al tuturor consumurilor defalcate pe fiecare utilaj in parte si mijloc de transport. Totodata anexat la tabel sunt intocmite foi de parcurs unde se regasesc kilometri parcursi, punctele de incarcare, descarcare, avizele de expeditie, cantitatea transportata.

Pentru utilajele folosite in exploatarile forestiere exista procese tehnologice care sabilesc limita maxima admisa a consumului de carburant (norma de consum) si se intocmesc toate documentele justificative legale. Pentru utilajele folosite in depozitele de sortare a materialului lemnos exista intocmit FAZ.

Contestatoarea opineaza ca echipa de inspectie fiscala a interpretat in mod eronat continutul documentelor prezentate, sustinand ca societatile prestatoare de servicii catre SC X SRL au dedus din contravaloarea prestatilor efectuate valoarea bunurilor si serviciilor puse la dispozitie de societate.

SC X SRL considera ca nu a existat nici o „compensare” iar constatarile organului de inspectie fiscala reprezinta o interpretara abuziva a dispozitiilor legale si o ingerinta in politicile comerciale ale societatii.

TVA dedusa de catre SC X SRL a fost colectata la societatile prestatoare in cauza, neexistand influente negative asupra bugetului statului ca rezultat al acestor operatiuni comerciale.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art. 126, alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operatiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”*

In speta sunt aplicabile prevederile art. 6, art. 126, alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevade:

“(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.”

La aliniatul 3 al punctului 6 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător

ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.”

iar la aliniatul 4 al punctului 6 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede:
“(4) Prevederile alin. (3) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (4).”

La art. 130, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:
“În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.”

La aliniatul 2 al punctului 8 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede:
“(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte.”

La art. 134¹, alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:
“Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

Portrivit art. 137, alin 1, lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:
*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:
a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”*

iar potrivit art. 137, alin 1, lit e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:
“e) în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea normală pentru respectiva livrare/prestare. Este considerată ca valoare normală a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare unde este efectuată operațiunea, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu”.

Deasemenea potrivit art 140, alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:
“1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Portrivit art. 145, alin 2, lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:
*“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:
a) operațiuni taxabile;”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca, din punct de vedere al TVA sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: operațiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată, locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din activități economice.

Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.

Deasemenea se reține ca persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului.

Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.”

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată. Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte.

Baza de impozitare a TVA pentru livrări de bunuri și prestări de servicii este constituită , din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

În cazul schimbului atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea normală pentru respectiva livrare/prestare. Este considerată ca valoare

normală a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare unde este efectuată operațiunea, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu.

Cota standard a TVA este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Contrar celor invocate de contestatoare în contestația formulată, din analiza actelor și documentelor rezultă în mod cert faptul că din totalul contravalorii prestației efectuate, prestatorii au scăzut contravaloarea combustibilului pus la dispoziție de beneficiarul SC X SRL, facturând doar diferența rezultată, fapt demonstrat de următoarele:

Conform contractelor încheiate cu furnizorii serviciilor de exploatare prețul unitar al prestației se stabilește de comun acord între părți, fiind consemnat în anexele la contractul încheiat, iar facturile emise de prestatori vor fi însoțite de anexe detaliate ale lucrărilor.

Conform acestor anexe, intitulată "Situația producției și utilajelor", prezentate de contestatoare în timpul inspecției fiscale, contravaloarea prestației efectuate este determinată prin înmulțirea cantității de masă lemnoasă exploatată (mc) cu tariful negociat și acceptat între părți pentru fiecare partidă. Din valoarea totală a prestației, înscrisă distinct în situațiile anexate facturilor emise de prestator, este scăzută contravaloarea combustibilului / pieselor de schimb puse la dispoziția prestatorului de SC X SRL, suma rezultată fiind facturată societății verificate.

Conform contractelor încheiate cu furnizorii serviciilor de transport masă lemnoasă valoarea prestației se stabilește pe baza anexelor de transport întocmite de prestator.

În anexele întocmite de prestatorul SC X SRL (principalul furnizor – persoană afiliată cu contestatoarea) contravaloarea prestației efectuate este determinată prin înmulțirea cantității de masă lemnoasă transportată (mc) cu tariful negociat și acceptat între părți, la care se adaugă valoarea rezultată din înmulțirea cantităților încărcate în tir (mc) cu tariful negociat. Din valoarea totală a prestației, înscrisă distinct în situațiile anexate facturilor emise de prestator, este scăzută contravaloarea combustibilului / pieselor de schimb / chiriei autocamioanelor puse la dispoziția prestatorului de SC X SRL, suma rezultată fiind facturată societății verificate.

În anexele întocmite de celelalte societăți prestatoare de servicii transport, este înscrisă distinct contravaloarea prestației (determinată în baza cantităților transportate – metri cubi sau tone, a kilometrilor parcurși înmulțite cu tariful negociat între părți). Din valoarea totală a prestației, înscrisă distinct în situațiile anexate facturilor emise de prestator, este scăzută contravaloarea combustibilului / pieselor de schimb / salariilor personalului puse la dispoziția prestatorului de SC X SRL., suma rezultată fiind facturată contestatoarei.

Asa cum a fost retinut in actele administrativ fiscale incheiate si contestate de petenta, mijloacele fixe, combustibilul, piesele de schimb si personalul puse la dispozitie de SC X SRL au fost utilizate de societatile care au realizat efectiv serviciile de transport si exploatare masa lemnoasa, si in consecinta costurile generate de utilizarea acestora intra in sarcina societatilor prestatoare si nu in sarcina beneficiarului serviciilor respective.

Drept urmare, achizițiile de combustibil si piese de schimb au fost efectuate de SC X S.R.L. in contul prestatorilor de servicii de transport si exploatare si in consecinta, in conformitate cu prevederile art. 128 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile punctului 6, alin. 3 si alin. 4 din H.G. nr. 44/2004 dat in aplicarea acestui articol, rezulta ca societatea verificata a livrat aceste bunuri catre societatile prestatoare, avand totodata obligatia de a refactura contravaloarea acestor bunuri.

Intrucat contravaloarea bunurilor si serviciilor achizitionate de SC X S.R.L. in contul prestatorilor a fost dedusa (scazuta) din valoare serviciilor de transport si exploatare efectuate de prestatori (acestia facturand doar diferenta), organul de inspectie fiscala constata ca a avut loc o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii. In aceste conditii rezulta ca petenta avea obligatia de a aplica prevederile art. 130 din Legea nr. 571/2003 – privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora “În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.”

Organul de inspectie fiscala si-a intemeiat constatarile pe baza actelor si documentelor prezentate de societate, respectiv a contractelor de prestari servicii, a anexelor intocmite de prestatori in baza acestor contracte, a documentelor primare prezentate ca anexa la raspunsul dat la solicitarea din 17.10.2013 si a evidentei contabile in care sunt reflectate operatiunile inscrise in aceste documente.

Aplicarea acestui tratament fiscal pentru aceste operatiuni a fost efectuata de organul de inspectie fiscala avand in vedere si urmatoarele prevederi ale O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

- art. 6 unde se prevede ca “Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare în cauza.”.

- art. 49, alin. 1, lit. c) unde se prevede ca „Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- c) folosirea înscrisurilor”;

- art. 49, alin. 2, unde se prevede ca „Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

- art. 64 unde se prevede ca “Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

In urma inspectiei fiscale efectuate pe baza actelor si documentelor intocmite si prezentate de S.C. X S.R.L. s-a retinut in actele administrativ fiscale incheiate si contestate, urmatoarea stare de fapt:

S.C. X S.R.L. desfasoara activitate de exploatare forestiera, care presupune achizitionarea masei lemnoase pe picior, exploatarea (recoltarea) si comercializarea acesteia.

Aceasta activitate este realizata de S.C. X S.R.L. astfel:

- achizitia masei lemnoase pe picior este efectuata de la diverse ocoale silvice;
- exploatarea masei lemnoase este realizate de diferite societati comerciale in baza contractelor de prestari de servicii incheiate de acestea cu S.C. X S.R.L. ;
- transportul masei lemnoase catre beneficiari este realizat de societati cu care S.C. X S.R.L. are incheiate contracte de prestari de servicii.

S.C. X S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila a perioadei 01.09.2012 – 30.06.2013, cheltuieli cu combustibilul in suma de lei. Pentru a stabili destinatia consumului de combustibil inregistrat de societate, organul de inspectie fiscala a solicitat societatii prin adresa inregistrata la S.C. X S.R.L. sub nr./16.10.2013 “situatia mijloacelor de transport si a utilajelor care au fost alimentate cu combustibil achizitionat de S.C. X S.R.L. in perioada septembrie 2012 – iunie 2013 de la furnizorii autorizati”. La solicitarea organelor de inspectie fiscala din data de 16.10.2013, societatea a prezentat o situatie lunara care cuprinde pe de o parte intrarile de combustibil (indicandu-se pentru fiecare achizitie numarul facturii de achizitie, cantitatea si valoarea combustibilului inclusiv taxa pe valoarea adaugata), precum si iesirile de combustibil. In cazul iesirilor de combustibil in situatia intocmita sunt inscrise urmatoarele:

-Beneficiarul – la acesta rubrica sunt inscrise informatii (nume de persoane fizice, denumiri ale unor utilaje, numere de inmatriculare ale unor autovehicule, denumirea unor societati comerciale) pe baza carora societatea si-a organizat evidenta interna a consumului de carburant (identificarea consumatorului de carburant);
cantitatile de carburant iesite;

- valoarea inclusiv taxa pe valoarea adaugata a carburantului iesit. Aceasta valoare, diminuata cu taxa pe valoarea adaugata, corespunde cu valoarea inregistrata de societate pe cheltuieli in rulajul debitor al contului 6022 “Cheltuieli cu combustibilii”.

Totodata societatea a prezentat organului de inspectie fiscala Situatiile cardurilor de alimentare detinute de S.C. X S.R.L. .

Din analiza documentelor anexate Raspunsului redactat de societate, precum si a celorlalte acte si documente puse la dispozitia organului de control s-a constatat ca cei litri combustibili, in valoare de lei al caror consum a fost inregistrat in evidenta contabila a perioadei verificate au fost utilizati dupa cum urmeaza:

a) cantitatea de litri, in valoare de lei a fost destinata alimentarii unui numar de utilaje si autoturisme utilizate de societate in activitatea curenta (in locatiile din, jud. si, jud. unde societatea detine spatii de depozitare si unitati pentru prelucrarea lemnului). Societatea justifica acest consum de combustibil cu foi de parcurs pentru autoturisme si fise individuale pentru utilaje, in care este specificat numarul de ore de functionare, consumul normat, consumul efectiv si alimentariile cu combustibil.

b) cantitatea de litri, in valoare de lei a fost destinata alimentarii a 19 autocamioane, din care 11 autocamioane apartin S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. si S.C. X S.R.L., iar autocamioane apartin societatii verificate, dar au fost inchiriate societatii X SRL in baza contractului de inchiriere nr./14.08.2012;

Aceste autocamioane au fost utilizate de societatile comerciale mai sus enumerate in vederea prestarii de servicii transport in beneficiul SC X SRL. Furnizorii serviciilor de transport intocmesc, conform celor stipulate in contractele comerciale incheiate, situatii lunare privind cursele efectuate in care este determinata distinct valoarea serviciilor prestate (in baza cantitatilor transportate- metri cubi/tona, a cantitatilor incarcate in TIR- metri cubi si a kilometrilor parcursi,, acestea fiind inmultite cu tariful negociat intre parti). In aceste situatii lunare, suma ramasa de facturat se determina ca diferenta intre valoarea serviciilor prestate si contravaloarea combustibilului pus la dispozitia prestatorilor de beneficiarul X SRL.

c) cantitatea de litri in valoare de lei a fost destinata alimentarii a ... utilaje apartinand petentei, dar care au fost utilizate de alte societati in activitatea curenta, pentru realizarea serviciilor de exploatare masa lemnoasa prestate in beneficiul X SRL, dupa cum urmeaza:

- litri in valoare delei, alimentati in utilaje care au fost utilizate de societatea X SRL. In situatiile lunare privind alimentariile cu combustibil intocmite de societate si prezentate organului de inspectie fiscala, precum si in Situatiile cardurilor de alimentare detinute de SC X SRL, este inregistrata in dreptul fiecarui utilaj persoana responsabila de exploatarea utilajului. Astfel, s-a constatat ca persoanele inregistrate in dreptul acestor utilaje sunt aceleasi persoane inregistrate si in situatiile lunare intocmite de prestatorul X SRL in dreptul partidelor exploatare;

- litri in valoare de lei, alimentati in 8 utilaje ce au fost utilizate de X, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL si SC X SRL. Precizam ca in situatiile lunare privind alimentariile cu combustibil intocmite de societate si prezentate organului de inspectie fiscala, precum si in Situatiile cardurilor de alimentare detinute de SC X SRL, este inregistrata in dreptul fiecarui utilaj persoana responsabila de exploatarea utilajului. Astfel, s-a constatat ca fiecare persoana inregistrata in dreptul acestor utilaje este administratorul/asociatul uneia din societatile comerciale mai sus enumerate, societati ce au prestat servicii de exploatare masa lemnoasa in beneficiul SC X SRL.

Furnizorii serviciilor de exploatare masa lemnoasa au intocmit, conform celor stipulate in contractele comerciale incheiate, situatii lunare privind cantitatile exploatare in care este determinata distinct valoarea serviciilor prestate (prin inmultirea cantitatii exploatare cu tariful negociat intre parti). In aceste situatii lunare, suma de facturat se determina ca diferenta intre valoarea serviciilor prestate si contravaloarea combustibilului pus la dispozitia prestatorului de beneficiarul SC X SRL.

Mentionam ca din verificarea efectuata a fost identificat combustibil in suma totala de 87.226 lei al carui consum nu a fost destinat realizarii de operatiuni taxabile de catre SC X SRL, dupa cum urmeaza:

- combustibil in valoare de lei, alimentat in lunile aprilie, mai si iunie 2013 in utilajul utilizat de SC SRL pentru realizarea prestarilor de servicii exploatare masa lemnoasa in beneficiul societatii X SRL;

- combustibil in valoare de lei, alimentat in lunile martie, aprilie, mai si iunie 2013 in utilajul utilizat de SC X SRL pentru realizarea prestarilor de servicii exploatare masa lemnoasa in beneficiul societatii X SRL;
- combustibil in valoare de..... lei, alimentat in lunile decembrie 2012, februarie, martie si aprilie 2013 in utilajul utilizat de SC X SRL, fara ca aceasta societate sa presteze in aceste luni servicii de exploatare in beneficiul SC X SRL.

Sintetizand cele prezentate anterior, in perioada 01.09.2012 – 30.06.2013, cantitatea de litri in valoare de lei ,al carei consum a fost inregistrat in evidenta contabila a perioadei verificate a fost utilizata dupa cum urmeaza:

1. combustibil in valoare de lei utilizat in activitatea proprie a societatii, justificat prin documentele intocmite de SC X SRL;

2. combustibil in valoare de lei pus la dispozitia unor societati care au efectuat prestari servicii transport/exploatare masa lemnoasa in beneficiul societatii verificate, a carui valoare a fost compensata cu o parte din contravaloarea totala a acestor servicii.

Afirmatia petentei cu privire la faptul ca utilajele sunt utilizate in totalitate de SC X SRL, respectiv ca mijloacele de transport si utilajele au fost direct utilizate in cadrul societatii este contrazisa de urmatoarele:

- SC X SRL nu a efectuat in mod direct exploatarea si transportul masei lemnoase, aceste activitati fiind realizate efectiv in beneficiul societatii verificate de alte societati in baza contractelor de prestari servicii incheiate;

- asa cum s-a retinut prin actele administrativ fiscale incheiate mijloacele de transport alimentate cu combustibilul achizitionat de SC X SRL au fost exploatate de societatile ce au prestat servicii de transport in beneficiul petentei (... mijloace de transport ce apartin prestatorilor si mijloace de transport ce apartin petentei dar au fost inchiriate prestatorului SC X SRL in baza contractului nr...../14.08.2012, fiind emise facturi lunare pentru contravaloare chirie);

- foile de parcurs pentru mijloacele de transport (prezentate de societatea verificata) sunt intocmite in fapt de societatile care le exploateaza efectiv in vederea realizarii serviciilor de transport in beneficiul SC X SRL;

- asa cum s-a retinut prin actele administrativ fiscale incheiate din cele utilajele alimentate cu combustibilul achizitionat de SC X SRL utilaje au fost exploatate de societatile ce au prestat servicii de exploatare in beneficiul petentei, iar au fost utilizate de societate in activitatea curenta (in locatiile din....., jud. si, jud. unde societatea detine spatii de depozitare si unitati pentru prelucrarea lemnului).

Totodata, faptul ca prestatorii de servicii au dedus din contravaloarea prestatilor efectuate valoarea bunurilor si serviciilor puse la dispozitie de SC X SRL (s-a efectuat o compensare intre combustibilul pus la dispozitie si o parte a contravalorii serviciilor prestate), rezulta in mod cert din documentele puse la dispozitie de catre petenta cu ocazia inspectiei fiscale efectuate (anexa 8 la Raportul de Inspectie Fiscala). Astfel, in situatiile intocmite de prestatori in baza contractelor incheiate este inscrisa in mod distinct valoarea totala a prestatiei efectuate, calculata prin inmultirea cantitatilor exploatate/transportate cu tariful negociat intre parti. Astfel, suma ramasa de facturat se calculeaza ca diferenta intre valoarea totala a prestatiei si combustibilul pus la dispozitie de beneficiar.

Administratia Judeteana a Finantelor Publice, Inspectia Fiscala Contribuabili Mijlocii a remis catre Directia Generala Regionala a Finantelor Publice, Serviciul Solutionare Contestatii adresa nr/13.02.2014 care reprezinta o completare a adresei nr/09.01.2014 prin care a fost comunicat dosarul contestatiei depuse de SC X SRL. Confm adresei de mai sus SC X SRL face obiectul unei inspectii fiscale partiale care are ca obiect solutionarea solicitatii de rambursare a soldului sumei negative a TVA aferent perioadei 01.07.2013 – 31.12.2013.

Urmare a verificarilor documentelor financiar contabile puse la dispozitie de SC X SRL s-au constatat urmatoarele:

- in luna decembrie 2013 SC X SRL a facturat contravaloarea combustibilului si pieselor de schimb ce au fost puse la dispozitia societatilor ce au prestat in beneficiul acesteia servicii de transport si exploatare masa lemnoasa aferente perioadei 01.09.2012 – 01.06.2013. aceste facturi au fost inregistrate in evidenta contabila a SC X SRL si au fost inscrise in decontul de TVA intocmit pentru luna decembrie 2013 la pozitia "facturi emise dupa inspectia fiscala"

- in contrapartida, societati:e prestatoare si-au reintregit baza de impozitare aferente serviciilor executate catre SC X SRL. Astfel in luna decembrie 2013 au fost emise pe numele SC X SRL facturi pentru diferente intre valoarea totala a serviciilor prestate in beneficiul acesteia in perioada 01.09.2012 – 01.06.2013 si suma facturata initial. Facturile emise de furnizori au fost inregistrate in evidenta contabila a SC X SRL si au fost inscrise in decontul de TVA intocmit pentru luna decembrie 2013 la randul achizitiei de bunuri si servicii taxabila cu cota de 24 %.

Avand in vedere cele de mai sus se retine faptul ca SC X SRL si-a insusit aspectele inscrise in Decizia de impunere...../19.11.2013 si/19.11.2013, aplicand tratamentul fiscal retinut de organele de inspectie fiscala.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organul de inspectie fiscala a incalcat principiile fiscalitatii cum sunt ele definite la art 3, lit b din Legea nr 571/2003 privind codul fiscal potrivit caruia: "Impozitele și taxele se bazează pe următoarele principii:

c)certitutinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale" nu este sustinuta de realitate Organul de inspectie fiscala in mod legal in baza prevederilor art. 6, art. 49, alin 1, lit c), art. 49, alin 2 si art. 64 din OG 92/2003 privind codul de procedura fiscala si din analiza documentelor finaciar contabile prezentate de contestatoare in timpul inspectiei fiscale a determinat starea de fapt fiscala a SC X SRL.

Deasemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia societatii contestatoare potrivit careia TVA dedusa de catre aceasta a fost colectata la societatile prestatoare in cauza, neexistand influente negative asupra bugetului statului ca rezultat al acestor operatiuni comerciale deoarece dreptul de deducere al TVA se exercita in baza unor documente financiar contabile si este conditionat legal de utilizarea bunurilor achizitionate în folosul operatiuni taxabile

efectuate. Ori, așa cum rezulta din documentele aflate la dosarul contestației Sc X SRL nu a utilizat bunurile achiziționate în folosul operațiunii taxabile în ceea ce privește TVA.

Potrivit prevederilor art. 65 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, mai sus enunțat contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

La dosarul contestației nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea prezentată de organele de inspecție fiscală iar argumentele prezentate în susținerea contestației de SC X S.R.L. nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Prin urmare, în speța se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește baza de impunere în ceea ce privește TVA în suma de lei, careia îi corespunde o TVA în suma de lei stabilită suplimentar de plata de către organele de inspecție fiscală.

SC X SRL datorează bugetului de stat TVA în valoare de lei stabilită suplimentar asupra bazei impozabile în valoare de lei și în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la acest capăt de cerere.

2. Referitor la TVA în valoare de (..... +) lei stabilită ca fiind nedeductibilă de organele de inspecție fiscală urmare a constatării faptului că SC X SRL a achiziționat combustibil în suma de lei care nu a fost destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile în ceea ce privește TVA, contestate de societate, D.G.R.F.P prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă organul de inspecție fiscală a stabilit TVA nedeductibilă în suma de lei în mod legal.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul în valoare de lei și a dedus TVA aferentă în suma de lei, consum care nu este destinat realizării de operațiuni taxabile în ceea ce privește TVA ale acesteia.

SC X SRL contesta TVA in valoare de lei sustinand ca in realitate, faptic, consumul de combustibil este destinat intrutotul realizarii de operatiuni taxabile ale SC X SRL.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art. 145, alin 2, lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede:

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

a) operațiuni taxabile;”

Din prevederea legale enuntata se retine ca orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor prezentate la dosarul contestatiei (anexa nr 9 la raportul de inspectie fiscala) reiese urmatorul fapt: combustibilul in suma de lei a fost destinat utilizarii de catre SC X SRL si SC X SRL pentru realizarea serviciilor de exploatare masa lemnoasa in beneficiul altei societati comerciale (SC X SRL). Totodata, pentru combustibilul in suma de lei alimentat in masina utilizata de SC X SRL nu au fost prezentate organului de inspectie fiscala documente justificative.

La dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala iar argumentele prezentate in sustinerea contestatiei de SC X S.R.L. nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscale.

Astfel, SC X SRL datoreaza bugetului de stat TVA in valoare de lei stabilita suplimentar de plata in temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, potrivit carora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere.

In ceea ce priveste majorari de intarziere/dobanzi in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei stabilite asupra TVA in valoare de lei colectata suplimentar de plata prin Decizia de impunere nr./19.11.2013, mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca, pe perioada 26.10.2012 - 04.11.2013, organele de inspectie fiscala au caculat majorari de intarziere/dobanzi in valoare de lei iar pentru perioada 24.01.2013 – 25.07.2013 au calculat penalitati de intarziere in valoare de lei stabilite asupra TVA in

valoare de lei in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

In conditiile in care majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA in valoare de lei, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la majorarile de intarziere/ dobanzile in valoare de lei si penalitatile de intarziere in valoare de lei .

Pentru considerentele arătate în continutul deciziei si în temeiul prevederilor art. art. 216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../19.11.2013, inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. /14.01.2014, pentru suma totala de lei care se compune din:

- lei reprezentind TVA stabilita suplimentar de plata
- lei reprezentind dobanzi aferente TVA de plata
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA de plata
- lei reprezentand TVA respinsa la rambursare

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.