

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A MUNICIPIULUI BUCURESTI  
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

**DECIZIA nr. 269 din 06.08.2008** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC RB GMBH - SP**, cu sediul  
in ....., sector x, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../.....2008

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....../.....2008, inregistrata sub nr. ....../.....2008, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC RB GMBH - SP nr. ....../.....2008.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr. ....../.....2008 il constituie deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. d1/24.04.2008 si nr. d2/24.04.2008, emise in baza rapoartelor de inspectie fiscala nr. r1/24.04.2008 si nr. r2/24.04.2008, comunicate sub semnatura de primire in data de .....2008.

Suma totala contestata este de S lei, din care:

- T1 lei TVA de plata;
- T2 lei majorari de intarziere aferente TVA de plata in suma de TD lei;
- P1 lei impozit pe profit;
- P2 lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de P1 lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC RB GMBH - SP.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala la SC RB GMBH - SP, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare pentru luna martie 2007 si inchiderii sediului permanent pentru perioada 01.09.2005-31.03.2007.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in rapoartele de inspectie fiscala nr. r1/24.04.2008 (pentru TVA) si nr. r2/24.04.2008 (pentru celelalte impozite si taxe, inclusiv impozit pe profit), iar in baza acestora au fost emise deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. d1/24.04.2008 si nr. d2/24.04.2008, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala cumulata de ST lei reprezentand TVA, impozit pe profit si accesorii aferente.

**II.** Prin contestatia formulata SC RB GMBH - SP solicita anulara in parte a deciziei de impunere nr. d1/24.04.2008 si integrala a deciziei de impunere nr. d2/24.04.2008 pentru suma de S lei, sustinand urmatoarele:

Bunurile pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit obligatiile fiscale contestate au fost facturate de catre societate si descarcate in contabilitate, in baza situatiilor de lucrari emise in conformitate cu prevederile contractului privind "Reabilitarea si extinderea sistemului de canalizare din C" - ISPA yyyyy si ale Acordului de consortiu nr. xx/28.07.2005 incheiat intre H - in calitate de lider si A si R - in calitate de asociati la executarea lucrarilor contractate.

Din aceste documente rezulta ca domeniul lucrarilor este reprezentat de lucrarile si serviciile, furniturile si/sau aprovizionarile ce vor fi furnizate de consortiu pentru executarea contractului, acestea fiind facturate de lider catre autoritatea contractanta pe baza de situatii de lucrari.

Societatea sustine ca bunurile (utilajele) in cauza sunt cuprinse in appendix nr. 1 la Acordul de consortiu, erau necesare la executarea lucrarilor de curatire si reabilitare si au fost predate beneficiarului final - R.A. Apa C pe baza procesului-verbal de predare-primire nr. ..../12.04.2006. Aceste bunuri au fost cuprinse in situatiile de lucrari pentru care s-a emis certificatul nr. 3 si facturate catre liderul H prin facturile nr. f1/28.04.2006 si nr. f2/28.04.2006 la valoarea totala de 632.279,86 euro, care, la randul sau, a facturat toate lucrarile executate de parti (si cuprinse in certificatul nr. 3) catre beneficiarul final prin facturile nr. f3 si nr. f4.

In concluzie, contestatara apreciaza ca nereala incadrarea veniturilor facturate ca venituri din vanzari de bunuri intrucat modul de facturare pe baza situatiilor de lucrari corespunde prevederilor contractuale si solicita anulara TVA, a impozitului pe profit si a accesoriilor aferente rezultate in urma inspectiei fiscale legate de bunurile astfel facturate.

In sustinerea contestatiei SC RB GMBH - SP a prezentat, in copie, acordul de consortiu, certificatul nr. 3, facturile emise pentru acest certificat si procesul-verbal de predare-primire a utilajelor.

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatara avea obligatia colectarii TVA si inregistrarii de venituri, in mod distinct si separat, pentru utilajele iesite din gestiunea proprie si predate beneficiarului final, in cadrul unui contract de executare in comun a unui proiect de reabilitare si extindere retea canalizare finantat partial din fonduri ISPA, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat daca valoarea utilajelor in cauza este cuprinsa in pretul contractului, in certificatele de plata acceptate de autoritatea contractanta si in situatiile de lucrari care au stat la baza emiterii certificatelor si facturilor, potrivit prevederilor contractuale si cerintelor autoritatii contractante CFCU specifice procedurilor de verificare a proiectelor ISPA.*

**In fapt**, prin deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. d1/24.04.2008 si nr. d2/24.04.2008, organele fiscale au stabilit in sarcina SC RB GMBH - SP obligatii suplimentare de plata in suma totala cumulata de ST lei reprezentand TVA, impozit pe profit si accesorii aferente, din care este contestata suma de S lei.

Perioada verificata: 01.09.2005-31.03.2007.

In raportul de inspectie fiscala nr. r1/24.04.2008 organele fiscale precizeaza urmatoarele:

Societatea participa la realizarea proiectului "Reabilitarea si extinderea sistemului de canalizare din C" - ISPA yyyyy, proiect finantat 75% din fonduri ISPA (fara TVA, conform certificatului nr. 82/19.10.2005) si 25% din fonduri BEI (cu TVA).

In urma inspectiei organele fiscale au procedat la colectarea TVA in suma de TX lei, din care:

- TD-T1 lei pentru avansuri incasate pentru partea de 25% din fonduri BEI, pentru care s-a aplicat eronat scutirea;

- T1 lei pentru 3 utilaje (doua autocuratoare Mercedes - valoare de achizitie H1 lei si un CCTV Transporter - valoare de achizitie H2 lei) care au fost descarcate din gestiunea societatii, fiind receptionate de clientul Compania de Apa C pe baza unui proces-verbal de predare- primire din 12.04.2006, dar nu se regasesc in documentele financiar-contabile ca utilaje pentru care s-a transferat dreptul de proprietate.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea nu a putut justifica livrarea si facturarea utilajelor cu documente intocmite conform art. 155 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal, intrucat nu se regasesc mentionate distinct in facturile nr. f1 si nr. f2 din 28.04.2006, iar certificatul pentru lucrari nr. 3 ce face obiectul facturarii a fost prezentat in doua variante, unul cu utilajele precizate distinct si altul in care acestea nu sunt mentionate.

In consecinta, prin decizia de impunere nr. d1/24.04.2008 s-a respins la rambursare TVA solicitata in suma de X lei si s-a stabilit TVA de plata in suma de TD lei si majorari de intarziere aferente in suma de T2 lei, calculate pentru perioada 25.01.2006 - 15.04.2008.

Din raportul de inspectie fiscala nr. r2/24.04.2008 rezulta ca organele fiscale au reintregit pierderea fiscala inregistrata de societate cu suma de L lei reprezentand contravaloarea celor 3 utilaje descarcate din gestiunea societatii pe baza de bon de consum (nota contabila 601 = 301), dar care nu se regasesc in facturile emise, cu mentiunea ca acestea reprezinta venituri din cedari active, iar societatea a inregistrat veniturile facturate in contul 704 "Venituri din prestari servicii". In urma reintregirii pierderii fiscale a rezultat un profit impozabil aferent anului 2006 in suma Q lei.

Pe baza acestui raport a fost emisa decizia de impunere nr. d2/24.04.2008 prin care s-au stabilit diferente suplimentare de impozit pe profit de plata in suma de P1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de P2 lei, calculate pana la data de 18.04.2008.

**In drept**, potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2006:

Codul fiscal:

"Art. 19. - (1) **Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementari legale in vigoare, privind iesirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil (...)"

Norme metodologice:

"12. **Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile** date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal".

Codul fiscal:

“Art. 155. - (2) **Pentru livrari de bunuri factura fiscala se emite la data livrarii de bunuri, iar pentru prestari de servicii, cel mai tarziu pana la finele lunii in care prestarea a fost efectuata.**

(8) Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu urmatoarele informatii:

- a) seria si numarul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa si codul de identificare fiscala ale persoanei care emite factura;
- d) numele, adresa si codul de identificare fiscala, dupa caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;

**e) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;**

f) pretul unitar fara taxa pe valoarea adaugata si baza de impozitare pentru fiecare cota sau scutire;

g) cota de taxa pe valoarea adaugata aplicata sau mentiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fara drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, dupa caz. Pentru operatiunile supuse taxarii inverse se mentioneaza obligatoriu «taxare inversa»;

h) suma taxei pe valoarea adaugata de plata, pentru operatiunile taxabile, cu exceptia cazurilor in care se aplica reguli speciale prevazute prin norme metodologice”.

Norme metodologice:

“59. (2) Pentru prestarile de servicii, altele decat cele prevazute la art. 155 alin. (4), (5) si (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligati sa emita facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai tarziu pana la finele lunii in care prestarea a fost efectuata. **Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt cele de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertize si altele asemenea, data efectuarii prestarii de servicii se considera a fi data la care sunt intocmite situatiile de lucrari si, dupa caz, data acceptarii de catre beneficiar a situatiilor de lucrari”.**

Totodata, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:“**La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”.**

De asemenea, conform art. 14 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata “**Veniturile, alte beneficii si valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent daca sunt obtinute din activitati ce indeplinesc sau nu cerintele altor dispozitii legale”.**

*Din dispozitiile legale anterior citate rezulta cu claritate faptul ca, in materie fiscala, se aplica principiul prevalentei formei asupra fondului, tranzactiile urmand a fi impozitate in functie de aplicarea criteriilor economice, inclusiv prin modificarea formei unei tranzactii astfel incat sa reiasa continutul economic al acesteia.*

Organele de inspectie fiscala sustin ca bunurile (doua autocuratitoare Mercedes si un CCTV Transporter), desi au fost predate beneficiarului si au fost scazute din gestiune, nu se regasesc in veniturile facturate de societatea contestatara catre SC H SA, care, la randul sau, le-a facturat centralizat beneficiarului final COMPANIA DE APA C.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC RB GMBH - SP a declarat o productie realizata la 31.03.2006, pentru lucrari si prestatii executate la obiectivul “Reabilitare si extindere retea de canalizare in C” (contract ISPA yyyyy), conform certificatului nr. 3 in valoare de F euro, din care 2 autocuratitoare in valoare de F1 euro si 1 echipament CCTV in valoare de F2 euro.

Valoarea certificatului nr. 3 a fost facturata catre SC H SA cu facturile nr. f1/28.04.2006 (F euro x 75% = ..... euro) si nr. f2/28.04.2006 (F euro x 25% = ..... euro).

La randul sau, SC H SA a facturat catre Regia Autonoma de Apa C contravaloarea lucrarilor executate, conform certificatului (cumulat) nr. 3 in valoare totala de FT euro, cu facturile nr. f3/27.04.2006 (FT euro x 75% = ..... euro) si nr. f4/27.04.2006 (FT euro x 25% = ..... euro). Totodata, din aceste facturi rezulta ca H a facturat distinct si echipamente si materiale in suma de F3 euro.

Din copia certificatului (cumulat) nr. 3 rezulta valoarea totala facturata de FT euro, defalcata pe executanti, din care F euro realizata de RB GMBH si coloane separate pentru garantia de buna executie si pentru echipamente si materiale (F3 euro la executantul Sucursala HS).

Potrivit art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...).**

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar potrivit art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva deciziile de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala s-au rezumat sa constate ca cele trei utilaje (echipamente) nu au fost facturate distinct si inregistrate la venituri din cedarea folosintei bunurilor si nici nu se regasesc in lucrarile executate si facturate in certificatul nr. 3, **fara sa procedeze la analiza relatiilor contractuale dintre partile participante la realizarea proiectului "Reabilitare si extindere retea canalizare in C", in special cele referitoare la facturarea si decontarea lucrarilor potrivit prevederilor contractuale si cerintelor autoritatii contractante CFCU specifice procedurilor de verificare a proiectelor ISPA.**

Astfel, organele fiscale aveau obligatia sa solicite si sa verifice daca pretul total al contractului, stabilit pe baza ofertei si a contractului incheiat cu autoritatea contractanta CFCU/beneficiarul R. Apa C pentru obiectivul "Reabilitare si extindere retea de canalizare in C" include, pe langa lucrari si servicii, si livrarea de bunuri si daca art. 5.1 din Acordul de consortiu nr. ..../28.07.2005 referitor la contributia asociatilor prin alocarea resurselor umane, materiale, financiare, servicii, instalatii si echipamente vizeaza si transmiterea dreptului de proprietate asupra utilajelor (echipamentelor) folosite in cadrul realizarii proiectului.

Totodata, organele fiscale nu au analizat modul de intocmire si facturare a situatiilor de lucrari prevazut la art. 6.6 si art. 6.7 din Acordul de consortiu, respectiv daca situatiile de lucrari au fost intocmite in forma si continutul prevazut in contractul incheiat cu autoritatea contractanta si nici nu verificat daca suma totala facturata de SC H SA in calitate de lider al consortiului corespunde valorii de plata acceptata de autoritatea contractanta pentru certificatul de plata nr. .../10.04.2006, iar lista valorilor lucrarilor executate intocmita de lider si acceptata de autoritatea contractanta/beneficiar, care a stat la baza valorii inscrise in certificatul



de plata, cuprinde si cele doua autocuratitoare Mercedes si echipamentul CCTV Transporter, asa cum sustine societatea contestatara.

De asemenea, organele fiscale nu au mentionat daca valorile inscrise in cele doua certificate de plata nr. .... coincid si au corespondenta in valoarea certificatului (cumulat) acceptat de autoritatea contractanta si facturat de liderul consortiului catre beneficiar si nu au analizat daca neinscrierea distincta a utilajelor in facturile emise si inregistrarea in contabilitate a veniturilor aferente in contul 704 corespund naturii economice a activitatii efectiv prestate de SC RB GMBH - SP in cadrul proiectului "Reabilitare si extindere retea de canalizare in C".

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza completa a situatiei de fapt, iar la dosarul cauzei nu se afla toate documentele care sa permita acest lucru, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"*.

Potrivit pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 *"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

In ceea ce priveste accesoriile aferente TVA, din anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala nr. r1/24.04.2008 rezulta ca organele fiscale au calculat majorari de intarziere in suma totala de T2 lei pentru TVA de plata in suma de TD lei, determinata astfel:

- TVA de rambursat solicitata de societate: X lei;
- diferente de TVA stabilite la control: TX lei, din care TD-T1 lei necontestate si T1 lei care fac obiectul contestatiei;
- TVA de plata rezultata in urma controlului: TD lei;
- majorari de intarziere aferente TVA de plata in suma de TD lei, calculate pana la data de 15.04.2008: T2 lei.

Prin contestatia formulata SC RB GMBH - SP a contestat integral majorarile de intarziere in suma T2 lei, desi a contestat in parte diferenta de TVA rezultata in urma controlului (T1 lei fata de TD lei).

Or, in baza prevederilor art. 119 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata potrivit carora "pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere" si in baza principiului de drept *accessorium sequitur principalae* societatea datoreaza majorari de intarziere pentru debitele datorate, legal stabilite si neconstestate in suma de N lei, motiv pentru care contestatia societatii urmeaza a se respinge ca neintemeiata pentru aceasta suma.

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta, in parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. d1/24.04.2008 pentru TVA de plata in suma de T1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de T2-N lei si, in integralitate, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. d2/24.04.2008 pentru impozit pe profit in suma de P1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de P2 lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1) si (2) si art. 155 alin. (2) si (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12 si pct. 59 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 14, art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 119 alin. (1) si art. 216 alin. (1) si (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de

procedura fiscala, republicata si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

**DECIDE:**

1. Desfiinteaza deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. d1/24.04.2008 si nr. d2/24.04.2008, emise de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru TVA in suma de T1 lei, majorari de intarziere aferente TVA in suma de T2-N lei, impozit pe profit in suma de P1 lei si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de P2 lei, urmand a se efectua o noua inspectie fiscala prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi impozite si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia SC RB GMBH - SP pentru majorari de intarziere aferente TVA in suma de N lei, stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. d1/24.04.2008.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.