

DECIZIA nr. 105 din 11.02.2015 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SRL – in faliment**,
cu sediul in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. si completata cu adresa nr., inregistrata sub nr.de catre Administratia Sector X a Finantelor Publice cu privire la contestatia ABC SRL – in faliment, formulata prin lichidator judiciar LCJ SPRL numita in baza sentintei civile nr.2014 pronuntata in dosarul nr.2012.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-SX YYYY/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX RRR/2014 si comunicata prin publicitate in baza anuntului nr.2014.

Suma contestata, precizata prin adresa lichidatorului judiciar inregistrata sub nr. adrpr/2014 este in cuantum de **S lei**, din care:

- D lei diferenta suplimentara de TVA ce a condus la TVA de plata in suma de P lei;
- A lei majorari/dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA de plata.

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, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector X a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, pentru perioada 01.12.2008-30.06.2013, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depus in data de 25.07.2013.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX RRR/2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-SX YYYY/2014, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea rambursarii TVA in suma de R lei si la stabilirea TVA de plata in suma de P lei, majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de A1 lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de A2 lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere nr. F-SX YYY/2014 sustinand urmatoarele:

2.1. Perioada 01.12.2008-01.04.2009 excede controlului intrucat a intervenit dreptul de prescriptie cu privire la sumele datorate sau de recuperat pentru aceasta perioada.

2.2. Nu este de acord cu neluarea in considerare a facturilor de stornare nr. 39/19.01.2010 si nr. 115/04.05.2012 emise catre CL-FZ SRL intrucat a prezentat adresele de acceptare a operatiunii din partea beneficiarului, care si-a diminuat taxa deductibila, iar stornarea a vizat lucrarile ce nu s-au conformat termenului de garantie

2.3. Majorarea TVA colectata cu suma de D2 lei este eronata intrucat in evidentele societatii nu exista nicio factura/facturi emise catre CL2 SRL, iar din sustinerile fostului administrator rezulta ca niciodata nu a existat o relatie comerciala cu aceasta societate.

2.4. Pentru TVA deductibila in suma de D3 lei aferenta achizitionarii de bunuri exista NIR-uri, avize de insotire a marfii, comenzi, care au fost prezentate organelor de control. De asemenea, exista bonuri de consum si repartizarea costurilor pe obiective, care vor putea fi repuse la dispozitia organului de inspectie fiscala.

2.5. Pentru TVA in suma de D4 lei aferenta prestarilor de servicii s-au identificat documentele despre care organul fiscal a sustinut ca nu exista, acestea fiind identificata in documentatiile tehnice.

2.6. Pentru TVA in suma de D5 lei din facturile de leasing s-a eliminat factorul pentru care nu a fost luata in considerare factura, respectiv s-a reusit obtinerea unui duplicat al contractului incheiat cu FZ1 SA.

2.7. Referitor la TVA dedusa din facturile de chirie in suma de D6 lei s-a identificat notificarea privind taxarea operatiunii de inchiriere nr. NOTIF/2007 pentru FZ2 SRL, care este platitoare de TVA inca din 01.04.1995. Cu privire la FZ3 SRL si FZ4 SA se arata ca aceste societati sunt inregistrate in scopuri de TVA, motiv pentru care se solicita asupra masurii de diminuare a TVA-ului.

2.8. Pentru TVA dedusa din facturile inscrise in jurnalul de cumparari aferent lunii decembrie 2008 in suma de D7 lei, daca se trece peste prescriptie, se arata s-a procedat la reconstituirea documentelor.

2.9. Referitor la TVA dedusa din facturile de garantii emise de CL3 SA isi insuseste punctul de vedere al organului de control pentru suma de D8 lei. In urma verificarilor amanuntite s-a constatat ca, desi fostul administrator a clarificat ca 5% reprezinta comision conform art. 1.4 din contractul nr. 28/12.04.2010, organul de control a interpretat eronat clauzele contractuale intelegand ca 5% reprezinta garantie de buna executie.

2.10. Pentru TVA in suma de D9 lei s-a reusit listarea lizibila a jurnalului de cumparari aferent lunii noiembrie 2010.

In sustinerea contestatiei ABC SRL a prezentat ca probe o documentatie grupata in biblioraftele A-E cuprinzand contabilitatea lunii decembrie 2008 (563 pg.), repartizarea costurilor pe obiecte 2009-2012 (333 pg.), documentatie furnizori (349 pg.) si documentatie clienti (385 pg. + 425 pg.).

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

3.1. Referitor la aspecte procedurale

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate investi cu solutionarea capatului de cerere privind prescriptia invocata, in conditiile in care societatea nu aduce nicio motivatie in sustinerea prescriptiei invocate.

In fapt, societatea ABC SRL a fost supusa inspectiei fiscale partiale pentru perioada 01.12.2008-30.06.2013, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depus in data de 25.07.2013.

Inspectia s-a realizat incepand cu data de 05.03.2014, a fost suspendata in perioada 09.05.2014 – 11.06.2014 si a fost finalizata in data de 23.06.2014.

Prin contestatia formulata societatea invoca prescriptia dreptului organelor fiscale de a stabili sume datorate pentru perioada 01.12.2008 – 01.04.2009, **fara sa aduca niciun argument in sustinere.**

In drept, conform art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 206. – (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

[...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza”.

In speta sunt incidente si prevederile pct. 11.1 lit. b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 conform carora:

“11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din aceleasi instructiuni potrivit carora:

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

Astfel, potrivit doctrinei juridice, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie trebuie sa o dovedeasca, regula

traditionala exprimata prin adagiul latin “*actor incumbit probatio*”, principiu regasit si in art. 250 din Noul Cod de procedura civila care prevede ca “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri [...]”.

In speta contestatoarea ABC SRL a inteles sa invoce prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale pentru perioada 01.12.2008 – 01.04.2009, fara sa prezinte niciun element de fapt pentru care considera prescris acest drept si fara sa precizeze temeiurile legale pe baza carora a inteles sa invoce prescriptia.

Totodata, potrivit art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 213. – (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea** și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Cum societatea este cea care a invocat in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt – prescriptia dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale – rezulta ca sarcina probei/argumentarii îi revine in totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al societatii, care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, motiv pentru care neargumentarea celor invocate prin contestatia formulata determina respingerea acesteia ca nemotivata.

Mai mult, asa cum a retinut si Inalta Curte de Casatie si Justitie in considerentele deciziei nr..... pronuntata in dosarul nr. aflata in copie in dosarul cauzei “motivarea contestatiei in procedura administrativa se poate face sub sanctiunea decaderii, in termen de 30 de zile in care se poate formula contestatia administrativa, iar nedepunerea motivelor in acelasi termen duce la respingerea contestatiei ca nemotivata”.

In consecinta, contestatia societatii vizand prescriptia dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale urmeaza a fi respinsa ca nemotivata.

3.2. TVA colectata suplimentar in suma de D1+D2 lei

Din decizia de impunere nr. F-SX YYY/2014 si raportul de inspectie fiscala nr. F-SX RRR/2014 rezulta ca organele de control au stabilit in sarcina ABC SRL o taxa colectata suplimentar in suma de D1+D2 lei, din care:

- D1 lei TVA din facturi de stornare catre beneficiara CL-FZ SRL neacceptate la control;
- D2 lei TVA colectata suplimentar pe baza achizitiei declarate in declaratia informativa 394 de catre CL2 SRL.

3.2.1. Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de D1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea prestatoare putea proceda la ajustarea bazei impozabile la solicitarea beneficiarului pentru operatiuni impozabile constand in lucrari de constructii efectiv prestate, in conditiile in care lucrarile reclamate necorespunzatoare calitativ au fost remediate pentru continuarea contractului, iar altele au fost remediate de beneficiar, fara a fi refacturate catre societate.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acceptat diminuarea TVA colectata cu facturile de stornare nr. 39/19.01.2010 (TVA – D11 lei) si nr. 115/04.05.2012 (TVA – D12 lei) emise de ABC SRL catre beneficiara CL-FZ SRL reprezentand stornarea partiala a situatiilor de lucrari nr. 2 si nr. 5 la contractul nr. 450/02.11.2009.

In raportul de inspectie fiscala organele de control precizeaza ca, potrivit fostului administrator al societatii, prestarile de servicii au fost efectiv prestate catre acest client, dar pentru a aplana conflictul dintre parti societatea a acceptat stornarea serviciilor. Deoarece societatea nu a pus la dispozitie documente justificative, respectiv situatii de lucrari semnate si stampilate de beneficiarul final si un proces-verbal de constatare a eventualelor deficiente semnalate de beneficiarul final, organele de control nu au acceptat stornarea facturilor in cauza in conformitate cu prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) si art. 138 lit. b) din Codul fiscal.

Contestatoarea ABC SRL a prezentat in sustinere (biblioraft E “Clienti 2”) contractul nr. 450/02.11.2009, situatii de lucrari, facturi, procese-verbale de receptie, note de constatare si notificarea facturilor de stornare.

In drept, potrivit art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 138. – **Baza de impozitare se reduce in urmatoarele situatii:**

a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;

b) **în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj; [...]**”.

Cu privire la ajustarea bazei impozabile, pct. 20 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

“20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest

scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

(1[^]2) În sensul art. 138 lit. a) și b) din Codul fiscal, desființarea unui contract reprezintă orice modalitate prin care părțile renunță la contract de comun acord sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești sau a unui arbitraj. În cazul bunurilor, dacă desființarea contractului presupune și restituirea bunurilor deja livrate, nu se consideră că are loc o nouă livrare de la cumpărător către vânzătorul inițial. **În cazul prestărilor de servicii, prevederile art. 138 lit. a) și b) din Codul fiscal se aplică numai pentru servicii care nu au fost prestate**, desființarea unui contract care are ca obiect prestări de servicii având efecte numai pentru viitor în ce privește reducerea bazei de impozitare”.

În speta, din documentele prezentate în susținerea contestației rezultă că ABC SRL în calitate de executant/prestator a încheiat cu CL-FZ SRL în calitate de achizitor (antreprenor) contractul nr. 450/02.11.2009 pentru executarea lucrării “consolidare pavilion A”, valoarea lucrărilor fiind de VT lei inclusiv TVA. Conform clauzelor 17.2 și 17.3 din contract, în perioada de garanție, executantul are obligația, în urma dispoziției date de achizitor, de a executa toate lucrările de modificare, reconstrucție și remediere a viciilor, contractiilor și altor defecte, în caz contrar achizitorul fiind îndreptățit să angajeze și să plătească alte persoane care să le execute, cheltuielile aferente urmând a fi recuperate de la executant sau reținute din sumele convenite acestuia.

Cu factura nr. 37/17.12.2009 societatea a facturat către beneficiarul CL-FZ SRL situația de lucrări nr. 2 în valoare de V1 lei fără TVA, acceptată de beneficiar. Cu nota de constatare nr. 10B/14.01.2010 beneficiarul constată că lucrările din anexa nr. 1 la nota au fost efectuate necorespunzător din punct de vedere calitativ, fiind compromise din cauza faptului că au fost efectuate pe timp friguros și solicită stornarea contravalorii lucrărilor din situația de lucrări aferentă lunii decembrie 2009 și trecerea la refacerea de urgență a lucrărilor menționate în anexa nr. 1.

Cu factura nr. 39/19.01.2010 ABC SRL a stornat parțial contravaloarea situației de lucrări nr. 2 pentru valoarea de V2 lei, din anexa la factura reieșind că au fost stornate lucrări de demolare a zidurilor din caramida, demolarea fundațiilor, desfacerea tencuielilor, desfacere plăfoane false, dusumele, pardoseli, demontare usi și ferestre, saptatura de pamant, sprijinit maluri, imprastierea cu lopata a pamantului, zidarie din caramida presata, confectionat și montat armatura, cofraje din panouri refofosibile, sustineri din schela metalica, turnare beton armat, borduri prefabricate, compactare, incarcare auto etc.

Cu factura nr. 49/20.12.2010 societatea a facturat către beneficiarul CL-FZ SRL situația de lucrări nr. 5 în valoare de V3 lei fără TVA, acceptată de beneficiar. Cu nota de constatare nr. 16b/15.11.2011 beneficiarul constată cu ocazia recepției preliminare că lucrările din anexa B la nota au fost efectuate necorespunzător din punct de vedere calitativ și necesită a fi remediate, iar prin

notificarea nr. 86b/15.03.2012 solicita stornarea lucrarilor ca urmare a neefectuării lucrarilor de remediere solicitate, acestea fiind efectuate de beneficiar.

Cu factura nr. 115/04.05.2012 ABC SRL a stornat partial contravaloarea situatiei de lucrari nr. 5 pentru valoarea de V4 lei, din anexa la factura reiesind ca au fost stornate lucrari de desfacere a tencuielilor, izolatii, strat termoizolant, invelitori, ignifugare, usi lemn, plansee, compartimentari, placari etc.

In raport de cele anterior prezentate se retine faptul ca societatea contestatoare ABC SRL **a procedat la stornarea unor prestari de servicii care, prin insasi natura lor, nu pot face obiectul stornarii, fiind prestate in mod efectiv**, chiar daca unele dintre ele au fost efectuate necorespunzator din punct de vedere calitativ, **contrar prevederilor pct. 20 alin. (1²) din Normele metodologice** anterior citate care stabilesc ca ajustarea bazei impozabile prin stornare se poate realiza numai pentru serviciile ce nu au fost prestate. In masura in care societatea contestatoare a efectuat lucrarile si le-a remediat pe cele necorespunzatoare calitativ, dovada fiind continuarea contractului cu beneficiarul dupa notificarea conform notei din 14.01.2010, aceasta nu avea niciun motiv sa procedeze la ajustarea bazei impozabile si sa storneze 50% din contravaloarea lucrarilor efectuate.

Totodata, se constata ca, in fapt, remedierea lucrarilor facturate in baza situatiei de lucrari nr. 5 a fost efectuata de beneficiarul CL-FZ SRL, **caz in care lucrarile de remediere trebuiau refacturate catre societatea contestatoare si nicidecum stornate de catre aceasta**, avand in vedere prevederile art. 130 din Codul fiscal 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”**. Prin urmare, **procedul folosit de societatea contestatoare**, de a storna, la solicitarea beneficiarului, lucrari efectiv prestate, in loc ca lucrarile de remediere efectuate de beneficiar sa fie facturate catre societate si, ulterior, sa se realizeze numai o compensare din punct de vedere financiar **este contrara prevederilor art. 130 din Codul fiscal, care interzic “compensarea”** intre livrarile/prestarile reciproce in materie de TVA.

In consecinta, avand in vedere ca ABC SRL nu a respectat prevederile art. 138 din Codul fiscal si pct. 20 din Normele metodologice de aplicare referitoare la ajustarea bazei impozabile contestatia se va respinge ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de D1 lei.

3.2.2. Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de D2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA pentru o operatiune taxabila neregasita in evidentele sale contabile si fiscale, in conditiile in care existenta operatiunii a fost stabilita pe baza declararii de catre o alta societate a unei achizitii de la societatea contestatoare, fara ca informatia rezultata din declaratia informativa 394 sa fie coroborata cu constatari complete si detaliate asupra tinerii corecte si regulate a evidentei contabile proprii a societatii respective.

In fapt, in urma verificarii bazei de date MFP – Tablou de bord organele de inspectie fiscala au constatat ca CL2 SRL – CUI a declarat in semestrul I 2011 in declaratia informativa 394 o achizitie de la ABC SRL in valoare de V5 lei cu TVA aferenta in suma de D2 lei. In aceeași declaratie informativa au fost declarate achizitiile de bunuri (materiale de constructii) si servicii de constructii de la societati ce au in obiectul de activitate livrari de materiale de constructii si prestari servicii in constructii, din care rezulta ca CL2 SRL a realizat lucrari de investitii in semestrul I 2011. La solicitarea organelor de control, lichidatorul judiciar a transmis raspuns fostului administrator al societatii din care reiese ca nu are cunostinta de existenta vreunei relatii contractuale cu aceasta societate.

Avand in vedere ca societatea nu a declarat si nu a inregistrat livrarea declarata de CL2 SRL si ca lichidatorul judiciar nu a pus la dispozitie decat o parte din contractele incheiate cu clientii si fara a prezenta situatiile de lucrari, organele de inspectie fiscala au considerat ca a avut loc o livrare din partea ABC SRL catre CL2 SRL cu baza impozabila in suma de V5 lei si au colectat suplimentar TVA in suma de D2 lei.

Prin contestatia formulata ABC SRL sustine ca in evidentele sale nu exista nicio factura/facturi emise catre CL2 SRL, iar din sustinerile fostului administrator rezulta ca niciodata nu a existat o relatie comerciala cu aceasta societate, in conditiile in care organele de control ar fi trebuit sa efectueze un control incrucisat pentru a stabili autenticitatea documentului/documentelor in discutie.

In drept, potrivit art. 6, art. 10, art. 49, art. 52, art. 56 si art. 105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 6. – **Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză**”.

“Art. 10. – (1) **Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale**, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

(2) **Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție**”.

“Art. 49. – (1) **Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale**, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) **Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:**

a) **solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;**

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege”.

“Art. 52. – (1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. **Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă”.**

“Art. 56. – (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, **contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice”.**

“Art. 105. – (1) **Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”.**

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "*organul fiscal este îndreptat să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărei caz*", iar conform art. 65 alin. (2) "*organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii*".

Se reține și faptul că orice persoană impozabilă datorează TVA pentru livrarile de bunuri ori prestarile de servicii efectuate, cu alte cuvinte pentru operațiuni taxabile efective, reale, în conformitate cu prevederile art. 150 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare "**Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată**, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, **este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii**, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160”.

În speta, organele de inspecție fiscală au considerat că ABC SRL a efectuat în semestrul I 2011 o livrare către CL2 SRL – CUI pe baza faptului că aceasta din urmă societate a declarat în declarația informativă 394 o achiziție de la ABC SRL în timp ce societatea contestatoare susține că nu a avut relații comerciale cu aceasta din urmă societate.

În raport de cele anterior precizate se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra obligației societății contestatoare de a

colecta sau nu TVA in conditiile in care organele de inspectie fiscala **nu au efectuat constatari complete de natura sa contureze existenta unor relatii comerciale intre cele doua societati care sa conduca la existenta operatiunii impozabile generatoare** a taxei ce trebuia colectata la bugetul de stat.

Astfel, organele de inspectie fiscala *nu au verificat si nu au analizat **evidentele societatii contestatoare pentru semestrul I 2011**, iar in raportul intocmit nu au precizat aspecte referitoare la:*

- eventuale abateri de la normele privind regimul intern de numerotare a facturii prevazute de O.M.F.P. nr. 2.226/2006 (emiterea facturilor in ordine secventiala, facturi lipsa etc.);

- evidenta contabila si fiscala pentru semestrul I 2011 (existenta balantelor de verificare, fiselor de cont, registrelor-jurnal, jurnalelor de vanzari si cumparari, declaratii fiscale si eventuale neconcordante intre acestea, inregistrarile contabile efectuate, documentele justificative intocmite, tinerea regulata a registrelor etc.);

- modalitatile de incasare a clientilor si de plata a furnizorilor (in numerar, prin cont bancar, compensari etc.);

- daca societatea a inregistrat avansuri, venituri in avans si cheltuieli in avans in conturile corespunzatoare pe care nu le-a putut justifica;

- justificarea cheltuielilor in raport cu veniturile, respectiv a taxei deductibile in raport cu taxa colectata;

- evidenta stocurilor de materiale de constructii (initiale, intrari, iesiri, finale, documente justificative aferente);

- daca exista concordanta intre veniturile si cheltuielile societatii in raport de taxa deductibila si colectata;

- demersurile intreprinse pe langa organele abilitate (politie, parchet) cu privire la relatiile comerciale dintre ABC SRL si CL2 SRL.

In acest sens se retin si prevederile art. 64 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora "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", care se coroboreaza cu cele ale art. 67 din acelasi act normativ care stabilesc ca:

"Art. 67. – (1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin **estimarea rezonabilă** a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, **ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.**

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi: [...]

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală **constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală**".

Astfel, chiar daca din cuprinsul raportului de inspectie fiscala si din celelalte documente existente la dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala au intreprins numeroase demersuri pentru a intra in posesia documentelor referitoare la facturi, contracte cu clientii si furnizorii, situatii de lucrari etc. aferente intregii perioade verificate, **in privinta semestrului I 2011 din cadrul perioadei verificate organele de inspectie fiscala nu au facut constatari concrete si specifice referitoare la tinerea corecta si completa a contabilitatii si la eventualele documentele care lipsesc ori nu au fost prezentate, astfel incat sa se poate stabili o legatura de cauzalitate intre aceste constatari si stabilirea obligatiei de plata** la o baza de impunere reiesita din informatiile furnizate prin declaratia fiscala informativa depusa de o alta persoana, in lipsa posibilitatii determinarii situatiei fiscale corecte.

Avand in vedere cele anterior prezentate rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat constatari complete cu privire la organizarea si tinerea evidentei contabile a societatii in semestrul I 2011 care sa fie coroborate cu informatiile obtinute pe baza declaratiei informative depuse de o alta persoana (societatea CL2 SRL) pentru a da eficienta prevederilor Codului de procedura fiscala referitoare la stabilirea bazelor de impunere si administrarea probelor, astfel incat organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra situatiei de fapt ce a stat la baza colectarii TVA in suma D2 lei, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) su alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca:

"Art. 216. – (3) 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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-SX YYY/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX RRR/2014 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de D2 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, **in conformitate cu prevederile legale in vigoare si retinerile din prezenta decizie, cu referiri concrete si detaliate asupra organizarii si tinerii contabilitatii in semestrul I 2011 si coroborarea constatarilor cu informatiile aflate la dispozitia organelor fiscale privind pe CL2 SRL in vederea stabilirii consecintelor fiscale aferente, cu motivarea corespunzatoare in temeiurile de drept aplicabile.**

3.3. TVA nedeductibila in suma de D3+D4+D5+D6+D7+D8+D9 lei

Potrivit raportului de inspectie fiscala nr. F-S 160/27.06.2014 organele de control nu au acceptat la deducere TVA in suma de D3+D4+D5+D6+D7+D8+D9 lei, din care:

- D3 lei TVA aferenta achizitiilor de bunuri pentru care societatea nu a facut dovada realitatii si legalitatii achizitiilor, respectiv nu a prezentat contracte/comenzi, avize de insotire a marfii, documente de transport si nici dovada utilizarii lor in folosul operatiunilor taxabile intrucat nu a tinut evidenta cheltuielilor si veniturilor pe obiective de investitii;

- D4 lei TVA aferenta prestarilor de servicii achizitionate pentru care societatea nu a prezentat dovezi obiective privind utilizarea lor in folosul operatiunilor taxabile, respectiv situatii de lucrari si procese-verbale de receptie semnate si stampilate de beneficiarul final;

- D5 lei TVA aferenta facturilor de leasing emise de FZ1 SA pentru care nu s-a prezentat contractul de leasing pentru a se putea identifica bunul ce a facut obiectul contractului si utilizarea lui in folosul operatiunilor taxabile;

- D6 lei TVA din facturile de chirie pentru care societatea nu a prezentat copia notificarilor privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere depuse de prestatorii FZ2 SRL, FZ3 SRL si FZ4 SA;

- D7 lei TVA aferenta lunii decembrie 2008 pentru care societatea nu a prezentat facturile din care sa rezulte achizitiile de bunuri si servicii;

- D8 lei TVA dedusa din facturile de garantie emise de CL3 SA care nu se include in baza de impozitare si nu constituie operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA;

- D9 lei TVA dedusa conform inregistrarilor din jurnalul de cumparari aferent lunii noiembrie 2010 cu inregistrari incomplete (lipsa denumire furnizor, numar si data factura, CUI furnizor) pentru care societatea nu detine fizic documentele primare aferente si nu a pus la dispozitie facturile solicitate pana la data incheierii inspectiei fiscale.

3.3.1. Referitor la TVA nedeductibila in suma de D3+D9 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de deducerea TVA aferenta achizitiilor de bunuri, inclusiv cele inscrise in jurnalul de cumparari aferent lunii noiembrie 2010 pentru care organele de inspectie fiscala au retinut ca nu a prezentat documente care sa justifice realitatea achizitiilor si utilizarea lor in folosul operatiunilor taxabile, in conditiile in care prin contestatie sustine ca a prezentat aceste documente in timpul inspectiei fiscale, fara sa probeze acest lucru.

In fapt, cu privire la TVA in suma de D3 lei aferenta achizitiilor de bunuri, organele de inspectie fiscala au stabilit ca ABC SRL nu a justificat realitatea si legalitatea achizitiilor si nu a dovedit utilizarea lor in folosul operatiunilor taxabile, respectiv:

- nu a prezentat comenzile asa cum era prevazut in contractele de achizitie incheiate cu furnizorii de bunuri si nici avizele de insotire a bunurilor;

- nu a prezentat NIR-urile si bonurile de consum aferente achizițiilor de bunuri inregistrate in perioada supusa inspectiei fiscale (pg. 13/35 din RIF);
- nu a prezentat documente care sa ateste lasarea bunurilor in custodia beneficiarilor – Bazin si– Imobil
- pentru achizițiile de la FZX1 SRL si FZX2 SRL aprovizionate aproape zilnic pe baza de bonuri fiscale atasate facturilor de la punctele de lucru ale furnizorilor din judetul Bacau nu a facut dovada transportului intrucat din foile de parcurs prezentate rezulta ca personalul angajat nu a efectuat curse in afara Bucurestiului;
- nu a tinut evidenta cheltuielilor si veniturilor pe obiective de investitii.

Pentru TVA deductibila in suma de D9 lei aferenta achizițiilor din luna noiembrie 2010 organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea a prezentat un jurnal de cumparari cu informatii incomplete si nu a prezentat facturile care sa dovedeasca achizițiile efectuate (pg. 20-21/35 din RIF).

In motivarea contestatiei ABC SRL sustine ca NIR-urile, bonurile de consum si comenzile exista si au fost prezentate organelor de inspectie fiscala si pot fi repute la dispozitia acestora.

In sustinere societatea a prezentat documente in cuprinsul biblioraftului B ce contine: jurnalul de cumparari din luna noiembrie 2010, situatia profitului pe purtatori 2009 si 2010, consumuri pe centre de cost 2009 si 2010, jurnale de cumparari 2011 si 2012, repartizare costuri pe obiecte 2011 si 2012, fisa cont 601 anii 2011 si 2012, balanta cont 601 anii 2011 si 2012, balanta de verificare anii 2011 si 2012.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 145. – (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) **operațiuni taxabile;** [...]”.

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

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

*Astfel, conform prevederilor legale antecitate, se retine ca o persoana impozabila beneficiaza de dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor de bunuri numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: intrarile de bunuri sunt efective si utilizarea lor ulterioara se face in folosul unor operatiuni taxabile, pe baza de facturi si dovezi obiective care sa justifice indeplinirea acestor conditii.*

Astfel, cu privire la TVA aferenta achizițiilor de bunuri, **organele de inspectie fiscala au retinut neindeplinirea ambelor conditii**, respectiv

nedovedirea realitatii si legalitatii achizitiilor prin **neprezentarea comenzilor, avizelor de insotire, notelor de intrare-receptie** si a utilizarii acestora in folosul operatiunilor taxabile prin neprezentarea **bonurilor de consum** si netinerea evidentei cheltuielilor si veniturilor pe obiective de investitii.

Contestatoarea ABC SRL a prezentat in bibliorafatul B documente in legatura cu evidenta cheltuielilor pe obiective de investitii/centre de cost, iar in legatura cu restul documentatiei sustine ca aceasta exista si a fost prezentata organelor de inspectie fiscale, putand fi repusa la dispozitie, **fara sa le prezinte in sustinere.**

In ceea ce priveste TVA deductibila aferenta lunii noiembrie 2010 societatea a prezentat numai jurnalul de cumparari listat, fara sa prezinte si facturile pe baza carora si-a dedus TVA inscrisa in jurnal, desi organele de inspectie fiscala au mentionat si neprezentarea facturilor ca motiv pentru nedeductibilitatea TVA.

Or, conform art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare "**Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se intemeiaza**", astfel ca societatea contestatoare avea obligatia depunerii documentatiei care sa combata mentiunile organelor de inspectie fiscala cu privire la neprezentarea documentatiei care sa justifice ca achizitiile de bunuri sunt efective si sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile, in speta comenzi, avize, note de intrare-receptie si bonuri de consum, facturi de achizitii pentru luna noiembrie 2010.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu regasit si in art. 250 din Noul Cod de procedura civila care prevede ca "**dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri [...]**".

Totodata, potrivit art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 213. – (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport** de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și **de documentele existente la dosarul cauzei**. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".

Cum societatea este cea care a invocat in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt – existenta documentatiei contrar mentiunilor organelor de inspectie fiscala – rezulta ca sarcina probei îi revine in totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al societatii, care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, motiv pentru care neprobarea cu documente a sustinerilor din contestatie determina respingerea acesteia.

Fata de cele anterior retinute se va respinge ca nedovedita cu documente contestatia societatii ABC SRL cu privire la TVA in suma de D3+D9 lei reprezentand taxa aferenta achizitiilor de bunuri in suma de D3 lei si taxa aferenta lunii noiembrie 2010 in suma de D9 lei.

3.3.2. Referitor la TVA nedeductibila in suma de D4+D5+D7+D8 lei

Cauza supusa solutionarii este societatea datoreaza obligatiile fiscale reprezentand TVA neadmisa la deducere, in conditiile in care a depus la dosarul contestatiei documente pentru justificarea exercitarii dreptului de deducere si care nu au fost avute in vedere de organele de inspectie fiscala la momentul realizarii inspectiei si asupra carora nu s-au pronuntat prin referatul cauzei.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acodat societatii ABC SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii pentru care societatea nu a prezentat situatii de lucrari si procese-verbale de receptie semnate si stampilate de beneficiarul final (D4 lei), nu a prezentat contractul de leasing pentru a se putea identifica bunul (D5 lei) ori nu a prezentat facturile pentru justificarea deducerii (D7 lei). Pentru suma de D8 lei taxa nu a fost admisa la deducere intrucat furnizorul/prestatorul CL3 SA a facturat garantii ce nu se includ in baza de impozitare a operatiunilor supuse TVA.

In sustinerea contestatiei ABC SRL a prezentat documente grupate astfel:

- documente privind furnizorii (biblioraft C) continand contracte, situatii de lucrari, facturi, procese-verbale de receptie la terminarea lucrarilor, declaratii de conformitate, comenzi etc. privind furnizorii FZX3 SRL, CL-FZ SRL, FZX4 SRL, FZX5 SRL, FZX6 SRL, FZX7 SRL, FZ1 SA, FZX8 SRL, FZX9 SRL, FZX10 SRL, FZX11 SRL, FZX12 SRL, FZX13 SRL, FZX14 SRL, FZX15 SRL;
- documente privind clientii (biblioraftele D si E) continand contracte, acte aditionale, situatii de lucrari, cartea constructiei, procese-verbale de receptie, adrese remedieri, comenzi etc. privind clientii CL5, CL-FZ SRL, CL6, CL7, CL8 SA, CL3 SA, CL9.

In drept, potrivit art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 213. – (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

Totodata, conform art. 94 din acelasi act normativ:

“Art. 94. – (2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

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

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

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

În speta, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au solicitat lichidatorului judiciar facturi și dovezi obiective – contracte, comenzi, situații de lucrări, etc. – care să justifice că achizițiile de servicii/bunuri au fost efective și au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Aceste documente nu au fost la dispoziție pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, nefiind predate de fostul administrator lichidatorului judiciar, dar în susținerea contestației contestatoarea ABC SRL a uzat de dreptul de a depune probe noi, neanalizate de organele de inspecție fiscală și asupra cărora acestea aveau posibilitatea să se pronunțe prin referatul cauzei, după cum se prevede și în Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 care stipulează la pct. 3.5 următoarele:

“ 3.5. *Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde* precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și *propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere*; în caz contrar, dosarul se restituie în vederea completării”.

Astfel, în privința TVA neadmisa din situațiile de lucrări și a TVA aferentă lunii decembrie 2008, organele de inspecție fiscală au admis că societatea a prezentat contracte, facturi, situații de lucrări, procese-verbale de recepție în susținerea contestației, documente reconstituite ***fără să se pronunțe în niciun fel asupra acestora, fără să analizeze în ce măsură acestea dovedesc utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile***, în condițiile în care societatea a prezentat și documente ce privesc relația cu clienții și ***fără să se pronunțe dacă facturile prezentate îndeplinesc sau nu condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere, inclusiv în privința documentelor reconstituite***, în conformitate cu prevederile pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea art. 146 din Codul fiscal.

Mai mult, pentru motivarea faptică a neacceptării dreptului de deducere a TVA pentru preșterile de servicii achiziționate organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu a prezentat ***“proces-verbale de recepție semnate și stampilate de beneficiarul final al lucrărilor”, fără să rezulte cu claritate dacă beneficiarul final la care s-au referit este societatea însăși care a beneficiat de preșterile de servicii achiziționate ori clienții acesteia*** și, în măsură în care s-au referit la aceștia din urmă, dacă există temeiuri legale ori prevederi contractuale de natură să oblige la o astfel de recepționare a lucrărilor executate parțial sau total în regim de subantrepriză.

Referitor la TVA aferenta facturilor de leasing se retine ca singurul motiv pentru neacceptarea dreptului de deducere a fost neprezentarea contractului de leasing incheiat cu societatea de leasing FZ1 SA pentru a se putea identifica bunul ce a facut obiectul contractului. In referatul cauzei organele de inspectie fiscala au mentionat ca societatea a prezentat in copie doar contractul nr. 88091/12.03.2008, fara sa prezinte documente justificative din care sa reiasa ca achizitia a fost efectiv utilizata in folosul operatiunilor taxabile, desi in sustinerea contestatiei societatea a complinit documentatia lipsa retinuta ca motiv faptic in raportul de inspectie fiscala si a prezentat **doua contracte** de leasing financiar nr. 88091/12.03.2008 si nr. 88089/12.03.2008. De asemenea se retine ca organele de inspectie fiscala **nu precizeaza care sunt documentele justificative neprezentate de societate** pentru justificarea deductiei TVA pentru autoturismele ce au facut obiectul celor doua contracte de leasing, **in conditiile in care in raportul de inspectie nu au facut nicio constatare in legatura cu mijloacele de transport existente in patrimoniul societatii si utilizarea efectiva a acestora de catre societatea contestatoare.**

In ceea ce priveste TVA dedusa din facturile de garantie emise de CL3 SA se retine ca in contestatie (pg. 4) societatea arata ca "ne insusim punctul de vedere al organului de control", dar prin adresa nr. adrpr/2014 societatea prin lichidator judiciar precizeaza ca intelege sa conteste intreaga suma reprezentand TVA rezultata ca fiind de plata in urma inspectiei, inclusiv deci TVA neacceptata la deducere pentru facturile respective. Din motivarea data in legatura cu TVA dedusa din facturile de garantie rezulta ca societatea nu este de acord cu interpretarea organelor de inspectie fiscala, invocand pentru justificarea dreptului de deducere art. 1.4 din contractul nr. 28/12.04.2010.

Conform art. 4.4 din contractul nr. 28/12.04.2010 incheiat intre achizitorul CL3 SA (CL3 SA) si antreprenorul ABC SRL, prezentat in sustinerea contestatiei garantia de buna executie este in procent de 5% din valoarea ofertata prin propunerea financiara anexata contractului si se constituie fie pe baza unui instrument de garantare emis de o societatea bancara sau de asigurari, fie prin retineri succesive din sumele datorate pentru facturi partiale. **In raport de modalitatile de constituire a garantiei stabilite de parti prin contract organele de inspectie fiscala nu precizeaza cum au ajuns la concluzia ca achizitorul este cel care a facturat garantia de buna executie** (ce trebuia retinuta, succesiv, din facturile emise de antreprenor pentru fiecare situatie de lucrari in parte).

In acelasi timp, la art. 1.4 din contractul nr. 28/12.04.2010 se prevede ca la valoarea din devizul oferta insusita de achizitor se adauga o suma ce include TVA reprezentand cheltuieli forfetare de 5% din valoarea devizului si care constituie venituri ale CL3 SA incasate pe masura decontarii lucrarilor executate conform O.G. nr. 25/2001.

Desi societatea invoca in sustinerea contestatiei art. 1.4 din contract, in referatul cauzei organele de inspectie fiscala mentioneaza ca isi mentin punctul de vedere, respectiv ca sumele facturate cu titlul de "cota forfetara de 5%" reprezinta garantii de buna executie ce nu intra in baza impozabila a operatiunilor supuse TVA.

Cum in raportul de inspectie fiscala nu s-a facut **nicio analiza a continutului devizului oferta, a sumelor facturate de societate catre CL3 SA si a sumelor efectiv incasate din valoarea facturilor emise** rezulta ca nu se poate stabili care este natura sumelor facturate de CL3 SA catre societate in temeiul unui act normativ (O.G. nr. 25/2001) si, implicit, daca acestea intra sau nu in baza impozabila a operatiunilor supuse TVA.

Avand in vedere ca ABC SRL a prezentat in sustinerea contestatiei documente mentionate ca nefiind prezentate in timpul inspectiei fiscale si asupra carora organele de control care au efectuat inspectia fiscala nu s-au pronuntat, iar prezentarea acestora necesita reanalizarea exercitarii dreptului de deducere a TVA, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 216. – (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care **urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

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

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX RRR/2014 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de D4+D5+D7+D8 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, **in conformitate cu prevederile legale in vigoare si retinerile din prezenta decizie, prin reanalizarea exercitarii dreptului de deducere in raport cu documentatia pusa la dispozitie de societate.**

3.3.3. Referitor la TVA nedeductibila in suma de D6 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea beneficiaza de drept de deducere a TVA pentru serviciile de inchiriere bunuri imobile scutite direct prin efectul legii, in conditiile in care nu a facut dovada ca prestatorii au depus notificari pentru taxarea inchirierii prin optiune ori notificarea prezentata nu identifica bunul imobil si nici data de la care s-a exercitat optiunea de taxare.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de D6 lei pentru operatiunile de inchiriere intrucat operatiunea este scutita de TVA conform art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, iar societatea nu a prezentat copia notificarilor privind optiunea de taxare a acestor operatiuni depusa de prestatorii FZ2 SRL, FZ3 SRL si FZ4 SA.

In sustinerea contestatiei societatea a prezentat copia notificarii nr. NOTIF/2007 pentru FZ2 SRL, iar pentru ceilalti doi prestatori a invocat faptul ca sunt inregistrati in scopuri de TVA.

In drept, potrivit art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 141. – (2) **Următoarele operațiuni sunt**, de asemenea, **scutite de taxă**:

[...]

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

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

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

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

4. închirierea seifurilor;

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

Prin Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza urmatoarele:

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

(3) **Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare**. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 -147¹ din Codul fiscal. *Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.*

(11) În cazul notificărilor prevăzute la alin. (3) și (7) depuse după data de 1 ianuarie 2010 inclusiv, pentru operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, care au fost efectuate în anii precedenți sau au început în anii precedenți și sunt încă în derulare după data de 1 ianuarie 2010, se aplică prevederile legale în vigoare la momentul depunerii notificării.

(12) **Organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la**

art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni. Aceleași prevederi se aplică corespunzător și pentru notificarea prevăzută la alin. (7).

40. (1) **Cu excepția situațiilor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal.** Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise în conformitate cu prevederile art. 159 din Codul fiscal. **Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.**

(2) În cazul operațiunilor scutite de taxă pentru care prin opțiune se aplică regimul de taxare conform prevederilor art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, nu se aplică prevederile alin. (1), fiind aplicabile prevederile pct. 38 și 39. **Prin excepție, prevederile alin. (1) se aplică atunci când persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) și f) din Codul fiscal nu a depus notificările prevăzute la pct. 38 și 39, dar a taxat operațiunile și nu depune notificarea în timpul inspecției fiscale”.**

*Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, scutirile de TVA prevăzute la art. 141 din Codul fiscal, inclusiv scutirea pentru operațiunile de închiriere de bunuri imobile, **sunt obligatorii** pentru orice persoana impozabilă care realizează astfel de operațiuni, iar **beneficiarii nu au drept de deducere a TVA**, aplicată în mod eronat de către furnizori/ prestatori pentru o operațiune pentru care legea prevede scutirea. Prin excepție de la acest cadru general, operațiunile de închiriere de bunuri imobile pot fi supuse regimului normal de taxare, iar beneficiarii își pot deduce taxa, cu condiția ca persoana impozabilă prestatoare să notifice organelor fiscale opțiunea sa în acest sens, aplicarea TVA urmand **sa se realizeze pentru bunurile sau numai pentru anumite parti din aceste bunuri si de la data inregistrata in notificare.***

Nefiind o obligație, ci un drept care se acordă persoanelor impozabile de a taxa operațiunile de închiriere de bunuri imobile, altminteri scutite, fără drept de deducere a TVA din amonte, este firesc ca legiuitorul să impună anumite condiții pentru exercitarea acestui drept, inclusiv sub forma depunerii la organele fiscale competente a unei notificări care să conțină anumite informații obligatorii. Astfel, în condițiile în care opțiunea de taxare **nu vizează ansamblul operațiunilor** de închiriere de imobile realizate de o persoană impozabilă, ea putându-se exercita **pentru oricare bun imobil închiriat sau chiar numai pentru o parte dintr-un anume bun imobil, notificarea în cauză trebuie să conțină suficiente informații pentru a localiza cu exactitate bunul imobil** pentru care un locator și-a exprimat opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere.

In speta, societatea contestatoare a prezentat in sustinere copia notificarii depusa de FZ2 SRL la organul fiscal teritorial sub nr. NOTIF/2007 din care rezulta ca a optat pentru taxarea operatiunilor de la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal pentru bunul imobil "1.061,53 m – str. Sector X/Punct lucru: comuna C..., judetul D....".

Din analiza acestei notificari se constata ca aceasta nu are inscrisa nici data de la care se opteaza pentru taxarea operatiunilor, rubrica cu aceasta informatie nefiind completata, nici nu identifica in mod clar bunul imobil pentru care s-a aplicat optiunea, in conditiile in care se precizeaza doua adrese vadit distincte (sectorul X si comuna C...) si, mai mult, pentru o parte din bunul imobil (doar 1.061,53 mp).

Ca atare, **lipsa informatiilor esentiale – data de la care se exercita optiunea de taxare si bunul imobil pentru care aplica – lipseste notificarea de forta probanta necesara pentru justificarea taxarii operatiunii de inchiriere** exercitata de prestatoarea FZ2 SRL si, pe cale de consecinta, nici beneficiara ABC SRL nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere.

In privinta prestatorilor FZ3 SRL si FZ4 SA societatea nu a prezentat in sustinere nicio notificare privind taxarea operatiunilor de inchiriere a bunurilor imobile. Faptul ca acesti doi prestatori sunt persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA nu prezinta nicio relevanta in solutionarea favorabila a cauzei **intrucat taxarea ori scutirea de TVA a unei operatiuni depinde de natura insasi a operatiunii**, ca expresie a principiului neutralitatii in materie de TVA. Mai mult, in cazul operatiunilor de inchiriere a bunurilor imobile, inregistrarea in scopuri de TVA a persoanelor care realizeaza astfel de operatiuni **nu constituie o prezumtie a taxarii prin optiune a acestora, de vreme ce persoanele impozabile pot opta pentru taxarea inchirierii fiecarui bun imobil luat individual** (integral sau numai pentru o anumita suprafata din bunul imobil) si pot avea calitatea de persoane cu regim mixt (adica realizand atat operatiuni de inchiriere bunuri imobile taxabile, cat si operatiuni de inchiriere bunuri imobile scutite fara drept de deducere).

In consecinta, contestatia ABC SRL se va respinge ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA nedeductibila in suma de D6 lei.

3.4. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de A lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza integral accesoriile aferente TVA calculate in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care prin prezenta s-a dispus reverificarea situatiei cu privire la o parte din diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2014 organele fiscale au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea TVA solicitata la rambursare in suma de R lei si la stabilirea TVA ramasa de plata in

suma de P lei, cu accesoriile aferente reprezentand dobanzi/majorari in suma de A1 lei si penalitati de intarziere in suma de A2 lei.

Accesoriile au fost calculate incepand cu data de 25.01.2009 si pana la data de 06.03.2013, data inceperii procedurii de lichidare pentru intreaga diferenta suplimentara de TVA ramasa de plata in suma de P lei, in conditiile in care la pct. 3.2.2 si 3.3.2 din prezenta decizie s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere pentru TVA suplimentara in suma de D2 lei + D4+D5+D7+D8 lei = DD lei.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la **scadenta** a obligatiilor fiscale principale".

Avand in vedere cele retinute anterior la pct. 3.2.2 si 3.3.2 din prezenta decizie prin care s-a dispus desfiintare deciziei de impunere pentru o parte din diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale, precum si faptul ca accesoriile au fost calculate de organele de inspectie fiscala pe cumulat, **nefiind posibila departajarea acestora in functie de diferentele de debit** stabilite in urma inspectiei, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere pentru accesoriile aferente TVA in suma de A lei in conformitate cu prevederile art. 216 din O.G. nr. 92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform carora:

"Art. 216. - (3) **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

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

Conform pct. 11.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014:

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

În consecință, la reverificarea situației privind TVA, organele de inspecție fiscală vor proceda și la recalcularea accesoriilor aferente ținând cont, pe de o parte, de cuantumul TVA rămasă ca datorată în urma inspecției fiscale, iar pe de altă parte, de rezultatele reverificării dispuse prin prezenta.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul temeiurilor legale invocate prin prezenta și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

1. Respinge contestația ABC SRL – în faliment formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SX YYY/2014, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX RRR/2014 de către Administrația Sectorului 2 a Finanțelor Publice pentru diferența suplimentară de TVA în suma de **DR lei**.

2. Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SX YYY/2014 pentru diferența suplimentară de TVA în suma de **DD lei** și accesoriile aferente TVA în suma de **A lei**, urmând a se încheia o nouă decizie de impunere prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru același impozit și care va avea în vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.