

DECIZIA nr 130/2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Serviciul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti a fost sesizat de Serviciul inspectie fiscala 3 - Contribuabili mijlocii, cu adresa nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC SRL**, cu sediul in str. x.

Obiectul contestatiei inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , comunicata in data de **30.12.2011**, emisa de AFP Contribuabili Mijlocii a Municipiului Bucuresti – Activitatea de inspectie fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- xlei – TVA lunar ;
- xlei – majorari de intarziere aferente TVA ;
- xlei – TVA stabilita suplimentar 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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Pentru perioada 01.02.2009 – 31.05.2009, societatea a beneficiat de rambursare cu control ulterior a deconturilor cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare.

1. Referitor la serviciile achizitionate de la X:

Serviciile pe care societatea le-a achizitionat de la X au fost utilizate in vederea studierii posibilitatii dezvoltarii a doua proiecte eoliene in localitatile X si X.

Contractarea acestor servicii a fost necesara, intrucat fara efectuarea acestor studii geotehnice asupra terenurilor, societatea nu ar fi avut garantia faptului ca in zonele respective pot fi dezvoltate proiecte eoliene.

Achizitionarea terenurilor anterior efectuarii acestor studii s-ar fi putut dovedi a fi o investitie inutila, deoarece ar fi existat posibilitatea ca terenurile respective sa nu poata fi utilizate in vederea dezvoltarii proiectelor eoliene.

Avand in vedere natura activitatilor efectuate de societate care constau in dezvoltarea si asigurarea de asistenta pentru proiecte de parcuri eoliene, coroborat cu faptul ca serviciile contractate de la X reprezentand studii geotehnice sunt esentiale in obtinerea autorizatiilor legale si in dezvoltarea proiectelor eoliene nu se poate pune la indoiala faptul ca societatea a achizitionat si folosit aceste servicii in vederea operatiunilor sale taxabile.

Stabilirea unei legaturi între TVA deductibilă și TVA colectată reprezintă o interpretare eronată a principiului neutralității TVA și ar transforma această taxă într-un cost pentru persoana care o plătește ceea ce este contrar legiuitorului.

Terenul situat în localitatea X era deținut indirect de către SC prin intermediul companiei X SRL ale cărei părți sociale erau deținute în proporție de 100% de către societate.

2. Referitor la serviciile achiziționate de la SC X SRL :

În mod eronat au reținut organele de inspecție fiscală că în contractul de prestări servicii se menționează că serviciile trebuiau materializate în obținerea de autorizații, avize și licențe în numele X SRL și nu în numele societății.

Contestatarea este în proces de achiziționare a companiei XSRL care era dezvoltatorul unui parc eolian în localitatea X. Toate avizele, autorizațiile și licențele au fost obținute pentru această locație, unde după achiziționarea SC X, a continuat dezvoltarea parcului eolian.

În susținerea contestației, societatea invocă jurisprudența Curții Europene de Justiție, cazurile Inzo și Ghent Coal Terminal, considerând că serviciile achiziționate de la SC X și SC X a fost efectuată în vederea utilizării în folosul operațiunilor taxabile, așa cum se precizează la art. 145 și art. 146 din Codul fiscal.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației și desființarea deciziei de impunere atacată.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, AFP Contribuabili Mijlocii – Activitatea de inspecție fiscală a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. , prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

- x lei – TVA lunar ;
- x lei – majorări de întârziere aferente TVA ;
- x lei – TVA stabilită suplimentar de plată.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestației, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

SC SRL este înmatriculată la ORC sub nr. x și are CIF RO x.

Organele de inspecție fiscală din cadrul AFP Contribuabili Mijlocii a Municipiului București au efectuat inspecția fiscală parțială la **SC SRL**, în vederea efectuării controlului deconturilor de TVA cu sold negativ cu opțiune de rambursare nr. x, pentru perioada 01.02.2009 – 31.03.2009 și nr. x, pentru perioada 01.04.2009 – 30.04.2009 (soluționate cu control ulterior), precum și nr. x, pentru perioada 01.05.2009 – 31.08.2009.

Control s-a finalizat prin emiterea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. , prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

- x lei – TVA lunar ;
- x lei – majorări de întârziere aferente TVA ;

- x lei – TVA stabilita suplimentar de plata.

Din constatările consemnate în raportul de inspectie fiscala nr. x rezulta ca diferentele de TVA stabilite de plata provin din:

- x lei (deconturile nr. x si nr. x) – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de la X de studii geotehnice necesare construirii a 38 de turbine eoliene în localitatea x, jud. x si a 2 turbine eoliene în localitatea X, jud. x, pe motiv ca terenurile din aceste localitati nu sunt în proprietatea contestatarei.

- x lei lei (decontul nr. x) - TVA nedeductibila aferenta serviciilor prestate de SC X SRL, pe motiv achizitia acestor servicii nu este destinata utilizarii în folosul operatiunilor taxabile, contrar dispozitiilor art. 145 alin. 2 pct. a din Codul fiscal ;

Se retine ca în ceea ce priveste deconturile de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. x, urmare analizei documentare efectuata, AFP Sector 5 a emis deciziile de rambursare a TVA :

- nr. x prin care s-a aprobat rambursarea TVA în suma de x lei;
- nr. x prin care s-a aprobat rambursarea TVA în suma de x.

În baza acestor decizii, DGFP-MB a emis Nota privind compensarea obligatiilor fiscale nr. x, referitoare la suma de x lei si Nota de restituire nr. x, referitoare la suma de x lei si Nota de restituire nr. x, referitoare la suma de x lei.

Intrucat pe de-o parte organele de inspectie din cadrul DGFP-MB au constatat ca este nedeductibila TVA aferenta achizitiei de la X de studii geotehnice, iar pe de alta parte societatea a beneficiat de compensarea cu alte obligatii de plata, respectiv de rambursarea taxei pe valoarea adaugata în data de 25.08.2009, pentru diferenta de TVA stabilita suplimentar de plata în suma de x lei au calculat accesorii pentru perioada 25.08.2009 – 28.11.2011, dupa cum urmeaza :

- dobanzi în suma de x lei;
- penalitati de intarziere în suma de x lei.

3.1 Referitor la taxa pe valoarea adaugata în suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitiile de servicii de la X si de la SC X SRL, în conditiile în care nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa-i sustina intentia declarata de a folosi serviciile respective în folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. x în baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata, Serviciul inspectie fiscala 3 contribuabili mijlocii din cadrul DGFP-MB a constatat ca este nedeductibila TVA în suma totala de x lei, dupa cum urmeaza :

- TVA în suma de x lei (deconturile nr. x si nr. x) aferenta achizitiei de la X de studii geotehnice necesare construirii a 38 de turbine eoliene în localitatea X, jud. Tulcea si a 2 turbine eoliene în localitatea X, jud. X, pe motiv ca terenurile din aceste localitati nu sunt în proprietatea contestatarei ;

- TVA în suma de x lei lei (decontul nr. x) aferenta serviciilor prestate de SC X SRL, pe motiv achizitia acestor servicii nu este destinata utilizarii în folosul operatiunilor taxabile, contrar dispozitiilor art. 145 alin. 2 pct. a din Codul fiscal .

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

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, **sa detina o factura** care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...].

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierei acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) **Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:**

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

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

"La stabilirea sumei unui impozit sau 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 unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia

autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]"

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza** sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta **incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeaasi hotarare).

La paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, **din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa**, persoana impozabila nu s-au folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

*Prin urmare, persoanele impozabile **au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata** aferenta achizitiilor de bunuri si servicii **numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative**, si anume: *achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

*Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, **simpliciter prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea dreptului de deducere de catre contribuabili.***

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

A – Referitor la TVA in suma de xlei :

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea a inregistrat in evidenta contabila aferenta lunii februarie 2009, un numar de 4 facturi fiscale in suma totala de x lei din care TVA in suma de xlei, emise de Xcu privire la studiile geotehnice (studiul terenului de amplasament) necesare construirii a 38 de turbine eoliene in localitatea X, jud. x si a 2 turbine eoliene in localitatea X, jud. X .

De asemenea, organele de control au subliniat faptul ca in evidenta contabila a contestatarei, la data de 30.04.2009, nu figureaza inregistrate in analiticul contului 211.1 terenuri in cele doua localitati, **acestea fiind de fapt in proprietatea altor companii** din cadrul grupului x.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile societatii referitoare la faptul ca terenul situat in localitatea X era detinut indirect de catre SC prin intermediul companiei X ale carei parti sociale erau detinute in proportie de 100% de catre contestatara, avand in vedere urmatoarele considerente :

Cele doua societati (contestatara si SC X SRL) sunt persoane impozabile cu personalitate juridica distincta, care raspund separat pentru realitatea si corectitudinea datelor inregistrate in contabilitate, iar in situatia in care se solicita rambursarea TVA, fiecare are obligatia de a justifica indeplinirea conditiilor legale pentru rambursare.

Mai mult, achizitionarea partilor sociale presupune **doar** dobandirea dreptului/obligatiei de participare la beneficiile si pierderile societatii si nu transferarea dreptului de proprietate detinut de SC X SRL asupra terenului in cauza, aspect ce rezulta cu claritate si din clauzele contractului incheiat in data de 12.06.2008 si ale anexelor acestuia, incheiate intre domnii x si x, in calitate de vanzatori ai partilor sociale emise de SC X SRL si contestatara in calitate de cumparator:

„Principalele active detinute de societate < SC X SRL> sunt: 1 – terenul; 2 – o turbina eoliana NEG Micon 600 KW situata pe teren; 3 – fundatia turbinei; 4 – premisele, documentatia tehnica si autorizatiile, asa cum au fost obtinute de societate”.

1. „Definitii”: „Utilizare intentionata inseamna **utilizarea terenului** pentru extinderea proiectului existent pentru generarea de energie din surse regenerabile si utilizarea cladirilor deja stabilite in cadrul proiectului energetic amintit pentru producerea de energie electrica.”

Anexa 1 „Drepturile si garantiile vanzatorilor”: **„Societatea < SC X SRL> este proprietarul unic si exclusiv al proprietatii si al parcului eolian realizat pe acesta.”**

Anexa 3 „Documente furnizate de vanzatori” – „In legatura cu proprietatea, **toate autorizatiile** de urbanism si alte autorizatii care atesta utilizarea intentionata a acesteia.”

Se retine ca **SC SRL** nu a depus in sustinerea contestatiei niciun alt document suplimentar (nicio dovada obiectiva) fata de documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale din care sa rezulte ca studiile geotehnice au fost achizitionate de la X in vederea utilizarii in scopul operatiunilor sale taxabile.

Mai mult, asa cum insasi contestatara recunoaste, serviciile au fost utilizate de SC X SRL, iar faptul ca societatea detine partile sociale, in totalitate de 100%, ale acesteia, nu-i confera dreptul la deducerea TVA aferenta serviciilor respective.

B – Referitor la TVA in suma de x lei:

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, contestatara a inregistrat in evidenta contabila aferenta lunii iunie 2009, factura fiscala in suma totala de x lei din care TVA in suma de x lei, emisa de SC X SRL, in calitate de prestator, in baza contractului de prestari servicii profesionale nr. x incheiat cu contestatara, in calitate de beneficiar, avand ca obiect executarea de servicii profesionale privind dezvoltarea, coordonarea, gestionarea si obtinerea aprobarilor si autorizatiilor pentru producerea de energie eoliana.

Definitii si interpretari: „ATR inseamna avizul tehnic de racordare emis de catre SC x SA (...) **pentru si in numele X SRL**, in vederea aprobarii racordarii parcului eolian la reseaua de energie electrica:

„Autorizatia de construire inseamna autorizatia necesar a fi obtinuta **pentru si in numele X SRL** si emisa de catre autoritatile competente, in conformitate cu legislatia in vigoare, in vederea executarii lucrarilor de constructie a parcului eolian.”

„Acordul de mediu inseamna acordul necesar a fi obtinut **pentru si in numele X SRL** si emis de autoritatile competente, in conformitate cu legislatia in vigoare, in vederea executarii lucrarilor de constructie a parcului eolian.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca societatea contestatara a angajat de la SC X SRL servicii privind dezvoltarea, coordonarea, gestionarea si obtinerea aprobarilor si autorizatiilor pentru producerea de energie eoliana, **servicii ce au fost in fapt utilizate de o alta societate**, respectiv de SC X SRL, dezvoltator al unui parc eolian in X, judetul Tulcea.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia societatii potrivit careia la momentul contractarii serviciilor se afla in plin proces de achizitionare a companiei respective, cata vreme aceasta nu a prezentat in timpul controlului si nici nu a depus in sustinerea contestatiei dovezi obiective din care sa rezulte ca serviciile achizitionate de la SC X SRL au fost utilizate in folosul operatiunilor **sale** taxabile si nu in folosul operatiunilor taxabile ale altei societati.

Mai mult, desi cunostea punctul de vedere al organelor de inspectie fiscala, nu a depus in sustinerea contestatiei niciun document suplimentar fata de cele prezentate in timpul controlului.

Avand in vedere retinerile de la pct. A si B, in sensul ca **SC SRL** nu a facut dovada ca achizitiile sunt destinate utilizarii in scopul operatiunilor **sale** taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de 80.976 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. emisa de AFP Contribuabili Mijlocii – Activitatea de inspectie fiscala.

3.2 Referitor la accesoriile in suma de x lei :

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza accesorii in suma de x lei aferente taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca societatea datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, pentru care a beneficiat de rambursare, respectiv de compensare cu alte obligatii de plata datorate.

In fapt, in ceea ce priveste deconturile de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. x, urmare analizei documentare efectuata, AFP Sector 5 a emis deciziile de rambursare a TVA :

- nr. x prin care s-a aprobat rambursarea TVA in suma de x lei;
- nr. x prin care s-a aprobat rambursarea TVA in suma de x.

In baza acestor decizii, DGFP-MB a emis Nota privind compensarea obligatiilor fiscale nr. x, referitoare la suma de x lei si Nota de restituire nr. x, referitoare la suma de x lei si Nota de restituire nr. x, referitoare la suma de x lei.

Intrucat pe de-o parte organele de inspectie din cadrul DGFP-MB au constatat ca este nedeductibila TVA aferenta achizitiei de la X de studii geotehnice, aspect mentinut de organul de solutionare a contestatiei la pct. 3.1 al prezentei decizii, iar pe de alta parte societatea a beneficiat de compensarea cu alte obligatii de plata, respectiv de

rambursarea taxei pe valoarea adaugata in data de 25.08.2009, pentru diferenta de TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei au calculat accesorii pentru perioada 25.08.2009 – 28.11.2011, dupa cum urmeaza :

- dobanzi in suma de x lei;
- penalitati de intarziere in suma de x lei.

In drept, potrivit cap. II, lit. A pct. 2 si pct. 6 din OMFP nr. 1857/2007 privind aprobarea privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare:

cap. II, lit. A

« 2. Deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare se soluționează, în funcție de gradul de risc fiscal pe care îl prezintă fiecare persoană impozabilă, astfel:

a) în cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mic - prin emiterea deciziei de rambursare a TVA. (...)

6. Deciziile de rambursare a TVA emise în cazul riscului fiscal mic și mediu **sunt decizii sub rezerva verificării ulterioare**, potrivit art. 90 din Codul de procedură fiscală. »

In conformitate cu prevederile art. 90, art. 119 si art. 120 din Codul de procedura fiscala, republicat, in vigoare in cursul anului 2009:

"Art. 90 - (1) Cuantumul obligatiilor fiscale se stabileste sub rezerva verificarii ulterioare.

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificarii ulterioare poate fi desfiintata sau modificata, din initiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatarilor organului fiscal competent."

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

"Art. 120 - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna 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 întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv."

Incepand cu data de 01.07.2011, dispozitiile legale de mai sus au fost modificate dupa cum urmeaza :

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere.** »

« **Art.120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând

cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. »

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca deconturile cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare care prezintă grad mic de risc fiscal se soluționează prin emiterea de către organul fiscal a Deciziei de rambursare a TVA sub rezerva verificării ulterioare, iar pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale se datorează majorări de întârziere.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta următoarele:

1. În ceea ce privește deconturile de TVA cu sold negativ cu opțiune de rambursare nr. x, urmare analizei documentare efectuată, AFP Sector 5 a emis deciziile de rambursare a TVA :

- nr. x prin care s-a aprobat rambursarea TVA în suma de x lei;
- nr. x prin care s-a aprobat rambursarea TVA în suma de x.

2. În baza acestor decizii, DGFP-MB a emis Nota privind compensarea obligațiilor fiscale nr. x, referitoare la suma de x lei și Nota de restituire nr. x, referitoare la suma de x lei și Nota de restituire nr. x, referitoare la suma de x lei.

3. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. x, organele de inspecție din cadrul DGFP-MB au constatat că este nedeductibilă TVA aferentă achiziției de la X de studii geotehnice, constatarea fiind menținută de organul de soluționare a contestației la pct. 3.1 al prezentei decizii.

4. Prin Decizia de impunere nr. x s-au calculat accesorii în suma totală de x lei aferente sumei restituite eronat societății (x lei), începând de la data la care suma eronat rambursată a fost încasată de societate (pentru perioada 25.08.2009 – 28.11.2011), după cum urmează :

- dobânzi în suma de x lei;
- penalități de întârziere în suma de x lei.

Având în vedere cele mai sus prezentate, se constată că, întrucât societatea a beneficiat eronat de rambursarea taxei pe valoarea adăugată, **urmare nerespectării dispozițiilor legale în materie de TVA**, rezulta că, pentru suma de x lei, care, în fapt **reprezintă TVA de plată**, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente.

In ceea ce priveste termenul de la care organele de inspectie fiscala au calculat accesoriile, se retine ca acesta, in mod legal, a fost stabilit ca fiind data de 25.08.2009, data la care suma de xlei a fost incasata de societate de la bugetul de stat, respectiv compensata cu alte obligatii bugetare datorate, urmare solutionarii deconturilor nr. x. Se retine ca, desi a dedus eronat TVA aferenta achizitiei de servicii de la x Bucuresti, contestatara a beneficiat de rambursarea/compensarea TVA.

De altfel, referitor la suma de xlei:

- reprezinta TVA care a fost rambursata societatii sub rezerva verificarii ulterioare, in conformitate cu prevederile OMFP nr. 1857/2007;
- reprezinta o obligatie fiscala, in sensul art. 22 lit. b) din Codul de procedura fiscala, republicat, intrucat aceasta suma de plata este rezultatul neindeplinirii de catre contestatara a obligatiei conditiilor legale privind deducerea taxei pe valoarea adaugata;
- **obligatia de a restitui** suma respectiva, **reprezinta** in fapt o **obligatie de plata**, generata de nerespectarea de catre societate a prevederilor legale.

Trebuie subliniat ca SC SRL nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata, contrar dispozitiilor art. 206 alin. 1 lit c din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu pct. 2.5 din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Fata de cele mai sus prezentate, contestatia formulata de **SC SRL**, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nemotivata cu privire la accesoriile in suma totala de xlei individualizate prin Decizia de impunere nr. X emisa de AFP Contribuabili Mijlocii a Municipiului Bucuresti – Activitatea de inspectie fiscala.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul Jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, art. 11, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cap. II, lit. A pct. 2 si pct. 6 din OMFP nr. 1857/2007, art. 22 lit. b), art. 90, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. art. 206 alin. 1 lit c si art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 2.5 din OPANAF nr. 2137/2011

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. emisa de AFP Contribuabili Mijlocii a Municipiului Bucuresti – Activitatea de inspectie fiscala, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- xlei – TVA lunar ;
- xlei – majorari de intarziere aferente TVA ;
- xlei – TVA stabilita suplimentar de plata.

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.