

DECIZIA nr 871/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
X, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x, prin imputernicit Cabinet de avocat x.

Obiectul contestatiei inregistrata la DGRFPB sub nr. x, completata prin adresa nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x, comunicata in data de **15.05.2014**, emisa de AFCM Bucuresti in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar;
- x reprezentand accesorii TVA.

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 Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata sucursala aduce urmatoarele argumente:

Conform contractului de asociere incheiat intre contestatara si SC X SRL, in vederea executarii contractului de achizitie publica incheiat intre X si Asociere, procentele initiale de repartizare a beneficiilor sau pierderilor au fost 55% - X si 45% - SC X SRL.

In baza actului aditional nr. 1/12.08.2011 suma pe care o va primi X pentru executarea lucrarilor este de 8.375.204 lei.

In data de 15.11.2012, contestatara a fost instiintata de catre SC X SRL de aparitia costurilor indirecte aparute pentru realizarea productiei de constructii si montaj a lucrarilor, care se impart dupa cum urmeaza: x 56,2% si x 43,8%.

In data de 19.04.2013 contestatarii i s-a revocat mandatul conferit prin actul aditional.

TVA inscrisa eronat pe facturile emise catre beneficiar in perioada in care contestatara nu era inscrisa in lista societatilor platitoare de TVA, nu a fost dedusa de catre beneficiar, intrucat acesta nu este platitor de TVA; astfel ca, necollectarea TVA inscrisa pe documente in suma de x lei este justificata.

2. Conform acordului incheiat cu x, furnizorului ii sunt rambursate cheltuielile cu combustibilul, precum si orice cheltuiala de service necesara autoturismului dat in folosinta de catre contestatara. Serviciile prestate de acest furnizor nu sunt efectuate concomitent cu acelasi tip de servicii oferite de catre X SRL.

3. SC X SRL factureaza servicii de consultanta, precum si cheltuieli cu combustibilul efectuate de dl. X in numele societatii privind deplasarile pe care acesta le efectueaza la santierul Universitatii din X in baza unui acord de consultanta incheiat cu x. Acesta a fost desemnat pentru a supraveghea activitatea desfasurata pe santier, primind pentru serviciile prestate un onorariu anual de x euro si o compensare din valoarea contractului de asociere incheiat cu X sume care sunt facturate de catre X SRL catre sucursala din Romania.

4. SC X SRL factureaza servicii specifice de inginerie si consultanta tehnica derulate in baza contractului nr. x. SC x factureaza serviciile prestate de domnul x, precum si sumele aferente cheltuielilor pe care acesta le efectueaza in baza deplasarilor la santierul din X, intrucat acesta este responsabil cu supravegherea lucrarilor pe santierul respectiv.

5. Serviciile prestate de X SRL potrivit contractului nr. x constau in consultanta si asistenta profesionala in activitatile comerciale adresate pietei romanesti, identificarea de licitatii publice sau private in care societatea ar putea participa, promovarea si extinderea marcii x in Romania. Contractul asigura viitoare colaborari si potentiale contracte.

6. Serviciile facturate de X SA constau in externalizarea activitatilor de management ale filialei, pentru realizarea de constructii industriale si civile specifice domeniului de activitate, demersuri certificate x si alte certificari regasite in situatia lucrarilor atasate notelor explicative, precum si a atestatului x.

7. Serviciile prestate de x SRL sunt efectuate in baza unui contract de subantrepriza si au ca obiect executarea instalatiilor mecanice la noul centru de cercetare al Universitatii Valahia din X prin intermediul personalului calificat corespunzator si dotat cu echipamentul necesar executarii contractului.

8. SC X SRL factureaza serviciul de autorizare de functionare a centralei termice aflata in cadrul Institutului de x din X.

Toate serviciile au fost achizitionate in scopul realizarii venituri impozabile, au fost oportune, utile si absolut necesare in scopul derularii in bune conditii a contractelor in derulare.

Sanctionarea societatii prin stabilirea TVA suplimentara de plata este mult prea drastica fata de existenta din eroare a coloanei de TVA in doua facturi emise de x. Mai mult, societatea nu poate fi obligata la plata TVA pentru lucrari neefectuate, nefacturate si neincasate.

Conform principiului accesoriul urmeaza principalul, pentru motivele invocate mai sus, nu sunt datorate nici accesoriile aferente TVA.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x, AFCM Bucuresti a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar;

- x reprezentand accesorii TVA.

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

Organele de inspectie fiscala din cadrul AFCM Bucuresti au procedat la verificarea **X** incheind in acest sens Raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x si emitand Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x lei reprezentand TVA ;
- x reprezentand accesorii TVA.

Diferenta de TVA stabilita suplimentar in suma totala de x lei [x lei + x lei + (-) x lei] provine din:

1. TVA colectata in suma totala de x lei:

- **x** – la data emiterii catre X din X a facturilor x contestatara nu era inregistrata ca platitor de TVA;
- **x lei** – diferenta intre valoarea totala a contractului incheiat intre Asociere (X si SC X SRL) si X si valoarea facturata de societate, prevazuta in situatiile de lucrari;
- x lei – cheltuieli de protocol nedeductibile aferente anilor 2011 – 2012.

2. TVA nedeductibila in suma totala de x lei:

- **x lei** – diferenta intre sumele inregistrate in evidenta contabila provenind din facturile emise de SC X SRL si sumele mentionate in actul aditional din data de 12.08.2011 la acordul de asociere;
- **x lei** – servicii de consultanta in afaceri achizitionate de la SC X SRL, intrucat obiectivele din contractul incheiat intre parti nu au fost atinse, acestea ramanand la stadiul de simple discutii;
- **x lei** - servicii de consultanta in afaceri achizitionate de la SC X SRL, intrucat obiectul contractului incheiat intre parti coincide cu cel incheiat cu SC X SRL, iar contribuabila nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate;
- **x lei** - servicii de consultanta in afaceri achizitionate de la SC X SA, intrucat obiectivele din contractul incheiat intre parti nu au fost atinse, acestea ramanand la stadiul de simple discutii, iar obiectul contractului incheiat intre parti coincide cu cel al contractului incheiat cu SC X SRL si SC X SRL;
- **x lei** – servicii de marketing achizitionate de la SC X SRL, intrucat obiectul contractului incheiat intre parti coincide cu cel al contractelor incheiate cu SC X SRL, SC X SRL si SC X SA, iar contribuabila nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate de domnul X, cata vreme numele acestuia nu apare nici pe rapoartele de executie si nici pe procesele-verbale de receptie emise de Universitatea din X;
- x lei - servicii de consultanta achizitionate de la SC X SRL, intrucat obiectul contractului incheiat intre parti coincide cu cel al contractelor incheiate cu SC X SRL, SC X SRL si SC X SA, iar contribuabila nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate;
- **x lei** – servicii de inginerie si consultanta tehnica achizitionate de la SC X SRL, intrucat obiectul contractului incheiat intre parti coincide cu cel al SC X SRL, iar contribuabila nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au

fost efectiv prestate de domnul X, cata vreme numele acestuia nu apare nici pe rapoartele de executie, nici pe rapoartele de executie si nici pe procesele-verbale de receptie emise de Universitatea din X;

- **x lei** – lucrari achizitionate de la SC X SRL, intrucat societatea nu a prezentat documente justificate din care sa rezulte in ce au constat efectiv serviciile prestate, precum si valoarea facturata a acestor servicii;

- **x lei** – servicii efectuate in baza contractului incheiat cu SC X SRL, intrucat societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate;

- x lei – TVA nedeductibila aferenta facturii nr. x emisa de X SRL, intrucat nu are inscrisa TVA in lei, ci numai in euro.

3. – (-) x lei - TVA aferenta facturii nr. x emisa de X SRL, nededusa de societate, deoarece la data inregistrarii acestei facturi, societatea nu era platitoare de TVA.

Societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la TVA in suma totala de (-) x lei, care se compune din:

- x lei – TVA colectata aferenta cheltuielilor de protocol nedeductibile aferente anilor 2011 – 2012;

- x lei – TVA nedeductibila aferenta serviciilor de consultanta achizitionate de la SC X SRL, intrucat obiectul contractului incheiat intre parti coincide cu cel al contractelor incheiate cu SC X SRL, SC X SRL si SC X SA, iar contribuabila nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate;

- x lei – TVA nedeductibila aferenta facturii nr. x emisa de X SRL, intrucat nu are inscrisa TVA in lei, ci numai in euro;

– (-) x lei - TVA aferenta facturii nr. x emisa de X SRL, nededusa de societate, deoarece la data inregistrarii acestei facturi, societatea nu era platitoare de TVA.

3.1 Referitor la TVA colectata suplimentar in suma x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele acesteia nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x organele de control au stabilit ca societatea are obligatia de a colecta TVA in suma de x lei, dupa cum urmeaza:

- x – la data emiterii catre X din X a facturilor x contestatara nu era inregistrata ca platitor de TVA;

- x lei – diferenta intre valoarea totala a contractului incheiat intre Asociere (X si SC X SRL) si X si valoarea facturata de societate, prevazuta in situatiile de lucrari.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 137 si 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

„**Art. 137. - (1)** Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută

de furnizori ori prestatori din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.”

(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei.”

„Art. 138. - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării 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;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca, in data de 11.07.2011 a fost incheiat un Acord de asociere intre X din Italia si SC X SRL in vederea participarii la procedura de achizitie publica organizata de X din X pentru atribuirea contractului x, precum si derularea in comun a contractului de achizitie publica in cazul desemnarii ofertei comune ca fiind castigatoare.

Potrivit pct. 2.2 din acord, partile vor realiza in comun urmatoarele activitati:

- X va executa partea de instalatii si punerea in functiune a dotarilor tehnologice (instalatii de aer/ climatizare/ electrice/ caldura/ sanitare, operatiuni de finisaje de lucrari de constructii);

- SC X SRL – constructii rezistenta (placare si finisaje, montari faianta, gresie, marmura, etc).

Potrivit pct. 2.3 si 2.4 din acord contributia financiara/ tennica/ profesionala a fiecărei parti la indeplinirea contractului de achizitie publica este de 55% X si 45% SC X SRL, iar repartizarea beneficiilor sau pierderilor rezultate din activitatile comune se va efectua proportional cu cota de participare.

Potrivit art. 7 din Actului aditional nr. 1/12.08.2011 la acordul de asociere din data de 11.07.2011: „partile convin ca pentru respectarea cotelor de participare (...) SC X SRL va executa lucrarile de constructii, consolidare, placare si finisaje, iar societatea X va executa partea de instalatii de caldura, climatizare, electrice, gaz si sanitare, punerea in functiune a dotarilor tehnologice pentru **suma de 8.375.204 lei, indiferent de suma indicata in oferta financiara depusa la licitatie.**”

Conform art. 8 din Actul aditional nr. 1/12.08.2011: „Avand in vedere faptul ca X, in calitate de lider de asociatie, prin polita de asigurare, este raspunzatoare pentru indeplinirea intocmai si la timp a contractului incheiat cu beneficiarul, **aceasta va putea in cazul in care SC X SRL nu va respecta graficele de executie a lucrarilor si calitatea lucrarilor, sa notifice pe Universal Construct SRL sa remedieze situatia si sa reintre in termenii contractului.**

In cazul in care X SRL nu va lua toate masurile necesare pentru a reintra in graficele de executie si nu va duce lucrarile la calitatea ceruta de beneficiar, **X va putea**, fara nicio alta notificare, fara a pune in intarziere pe X SRL si fara a apela la instante, **sa contacteze o alta societate pentru finalizarea la timp a lucrarilor si/sau remedierea defectiunilor pentru a aduce lucrarile la calitatea ceruta de beneficiar.**

Cheltuielile efectuate de X cu societatea terta care a efectuat lucrarile neefectuate la timp sau a caror calitate a fost necorespunzatoare **vor fi scazute din sumele pe care ar fi trebuit sa le incaseze X SRL.**”

In data de 12.08.2011 a fost incheiat Contractul de lucrari nr. x intre Asocierea dintre X din Italia si SC X SRL, in calitate de executant si X din X, in calitate de beneficiar, potrivit caruia „executantul se obliga sa execute lucrarile „x” in cadrul proiectului (...) cofinantat prin Fondul European de Dezvoltare Regionala.”

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA in suma de x lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

3.1.1. Referitor la TVA colectata in suma de x:

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in baza contractului nr. 760/12.08.2011, contestatara a emis catre X din X facturile x. La data emiterii acestor facturi contestatara nu era inregistrata ca platitor de TVA.

Se retine ca societatea a emis facturile respective, evidentiind taxa pe valoarea adaugata colectata, in conditiile in care potrivit dispozitiilor art. 152 alin 8 lit b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„**Art. 152 (8)** Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și 146;

b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document.”

In atare situatie, rezulta ca X a incasat necuvenit TVA colectata, fara ca taxa sa fie platita la bugetul de stat.

Avand in vedere faptul ca societatea verificata s-a comportat ca un platitor de TVA , inscriind TVA colectata in cele doua facturi fiscale emise si tinand cont de faptul ca potrivit art. 161² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Titlul VI „Taxa pe valoarea adaugata” transpune Directiva 2006/116/CE a Consiliului UE din 28.11.2006 privind sistemul comun al TVA, iar conform art. 203 din Directiva „**taxa pe valoarea adaugata este datorata de orice persoana care mentioneaza aceasta taxa pe factura**”, rezulta ca organele de inspectie fiscala au constituit in mod legal ca obligatie de plata TVA colectata suplimentara in suma de **x lei** aferente celor doua facturi, cu atat mai mult cu cat contestatara nu a facut dovada corectiei facturilor in temeiul dispozitiilor art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

„**Art. 159. - (1)** Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

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

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

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, 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, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹. “

3.1.2. Referitor la TVA colectata in suma de x lei:

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in baza contractului nr. x, contestatara, in calitate de lider al asocierii, a inregistrat in evidenta contabila suma totala de **x lei** aferenta facturilor emise catre X din X, in conditiile in care potrivit conditiilor contractuale, valoarea totala a contractului cofinantat prin Fondul European de Dezvoltare Regionala este de **x lei** din care TVA in suma de x lei.

In conditiile in care potrivit prevederilor contractuale anterior invocate, pretul contractului este ferm (*nu exista nicio prevedere contractuala privind posibilitatea diminuarii pretului contractului si nici nu a existat vreun act adional la contractul incheiat intre parti care sa faca referire la aceasta posibilitate*), acesta ramanand neschimbat indiferent de oferta financiara depusa la licitatie, societatea nu a facut dovada diminuarii pretului ca urmare a neexecutarii unor lucrari pentru X, in vederea justificarii diferentei de TVA nefacturata in suma de x lei, desi avea aceasta posibilitate potrivit dispozitiilor art. 213 alin 4 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat.

Nu pot fi retinute in solutionarea cauzei motivatiile privind modificarea cotelor procentuale in cadrul asocierii si notificarea revocarii mandatului acordat prin actul aditional, intrucat pe de-o parte adresa nr. x prin care SC X SRL instiinteaza pe X Italia despre costurile aparute indirect pentru realizarea productiei de constructii si montaj si lucrarilor la investitia x nu este semnata si stampilata de SC X SRL, ci de X, iar notificarea respectiva poarta numarul de inregistrare x, or, receptia lucrarilor vizeaza si perioade anterioare acestei date.

Drept pentru care in mod corect organele inspectie fiscala au procedat la colectarea suplimentara a TVA in suma de **x lei** aferenta diferentei intre valoarea totala

a contractului incheiat intre Asociere (X si SC X SRL) si X si valoarea facturata de societate, prevazuta in situatiile de lucrari.

3.2 Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect TVA nedeductibila in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele societatii nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

- **x lei** – diferenta intre sumele inregistrate in evidenta contabila provenind din facturile emise de SC X SRL si sumele mentionate in actul aditional din data de 12.08.2011 la acordul de asociere;

- **x lei** – servicii de consultanta in afaceri achizitionate de la SC X SRL, intrucat obiectivele din contractul incheiat intre parti nu au fost atinse, acestea ramanand la stadiul de simple discutii;

- **x lei** - servicii de consultanta in afaceri achizitionate de la SC X SRL, intrucat obiectul contractului incheiat intre parti coincide cu cel incheiat cu SC X SRL, iar contribuabila nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate;

- **x lei** - servicii de consultanta in afaceri achizitionate de la SC X SA, intrucat obiectivele din contractul incheiat intre parti nu au fost atinse, acestea ramanand la stadiul de simple discutii, iar obiectul contractului incheiat intre parti coincide cu cel al contractului incheiat cu SC X SRL si SC X SRL;

- **x lei** – servicii de marketing achizitionate de la SC X SRL, intrucat obiectul contractului incheiat intre parti coincide cu cel al contractelor incheiate cu SC X SRL, SC X SRL si SC X SA, contribuabila nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate de domnul X, cata vreme numele acestuia nu apare nici pe rapoartele de executie, nici pe rapoartele de executie si nici pe procesele-verbale de receptie emise de Universitatea din X;

- **x lei** – servicii de inginerie si consultanta tehnica achizitionate de la SC XSRL, intrucat obiectul contractului incheiat intre parti coincide cu cel al SC X SRL, iar contribuabila nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate de domnul X, cata vreme numele acestuia nu apare nici pe rapoartele de executie, nici pe rapoartele de executie si nici pe procesele-verbale de receptie emise de Universitatea din X;

- **x lei** – lucrari achizitionate de la SC X SRL, intrucat societatea nu a prezentat documente justificate din care sa rezulte in ce au constat efectiv serviciile prestate, precum si valoarea facturata a acestor servicii;

- **x lei** – servicii efectuate in baza contractului incheiat cu SC X SRL, intrucat societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 134¹, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

Codul fiscal:

„**Art. 134¹. (7)** Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate **la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate** sau, după caz, **în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.**”

«**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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5). »

Litera a) a fost modificată prin punctul 21. din Ordonanță nr. 15/2012 începând cu 01.01.2013, după cum urmează:

«**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 ori 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare »

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **doa condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile și au la baza facturi care contin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **sa și demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiilor taxabile respective. De altfel, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.**

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: **"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncastra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".**

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit 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, **simpla achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului/serviciului achizitionat.**

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie 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 aceeași hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde 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.

Trebuie retinut si faptul ca principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva** fraudei, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

1. Referitor la TVA in suma de x lei:

Contestatarul a inregistrat in evidenta contabila facturi fiscale emise de SC X SRL in suma totala de x lei din care TVA in suma de x lei, fata de x lei din care TVA in suma de x lei, cat era prevazut in actul aditional la acordul de asociere din data de 12.08.2011.

In conditiile in care potrivit prevederilor contractuale anterior invocate, pretul contractului este ferm (*nu exista nicio prevedere contractuala privind posibilitatea diminuarii pretului contractului si nici nu a existat vreun act adional la contractul incheiat intre parti care sa faca referire la aceasta posibilitate*), acesta ramanand neschimbat inclusiv in situatia in care oferta financiara depusa la licitatie este alta, societatea nu a prezentat motivele si nici nu a facut dovada ca pretul lucrarilor facturate de SC X SRL s-a majorat (cu acordul partilor), respectiv nu a facut dovada ca TVA in suma de x lei este aferenta unor achizitii destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Astfel cum am aratat anterior, nu pot fi retinute in solutionarea cauzei motivatiile privind modificarea cotelor procentuale in cadrul asocierii si notificarea revocarii mandatului acordat prin actul aditional, intrucat pe de-o parte adresa nr x prin care SC X SRL instiinteaza pe X Italia despre costurile aparute indirect pentru realizarea productiei de constructii si montaj si lucrarilor la investitia x nu este semnata si stampilata de SC X SRL, ci de X, iar notificarea respectiva poarta numarul de inregistrare x, or, receptia lucrarilor vizeaza si perioade anterioare acestei date.

2. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC X SRL, SC X SRL, SC X SA, SC X SRL, SC XSRL, SC X SRL, SC X SRL:

Se retine ca in legatura cu acest capat de cerere societatea nu a depus niciun document suplimentar fata de cele prezentate si analizate de organele de inspectie fiscala, desi in temeiul dispozitiilor art. 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicat. Drept pentru care din analiza documentele existente la dosarul cauzei si potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

a. In data de 15.11.2011 a fost incheiat contractul nr. 1 intre contestatarul, in calitate de beneficiar si SC X SRL, in calitate de consultant, avand ca obiect „**identificarea de licitatii publice sau private** in care societatea ar putea participa la promovarea si dezvoltarea marcii Sielv in Romania.”

Din rapoartele de activitate prezentate de societate rezulta ca furnizorul a prestat urmatoarele servicii: discutii pentru reabilitare energetica la spitale, discutii pentru parc fotovoltaic, panouri fotovoltaice, discutii in vederea obtinerii de licitatii, obtinerea autorizatie ANRE pentru societatea verificata, etc, motiv pentru care se constata ca obiectul contractului nu a fost atins, obiectivele din rapoartele de activitate ramanand doar la stadiul de simple discutii, fara a putea fi probate, intrucat, astfel cum au retinut organele de control, pe intreaga perioada verificata, 20.09.2011 – 30.06.2013, nu rezulta inceperea sau finalizarea niciunui obiectiv pentru care s-au purtat discutii cu furnizorii mentionati in rapoartele de activitate anexate la nota explicativa si nici incheierea de contracte cu acestia.

Cu privire la serviciile achizitionate de la SC X SRL, societatea nu a prezentat situatii din care sa rezulte ca acestea au fost efectiv prestate.

b. In data de 15.11.2011 a fost incheiat contractul nr. 1 intre contestatara, in calitate de beneficiar si SC X SRL, in calitate de consultant, avand ca obiect „**identificarea licitatiilor publice sau private publicate** la care societatea ar putea participa la promovarea si dezvoltarea marcii Sielv.”

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala societatea nu a anexat la nota explicativa documente justificative din care sa rezulte ca s-a realizat obiectul contractului.

c. In data de 29.06.2012 a fost incheiat contractul nr. x intre contestatara, in calitate de beneficiar si SC X SA, in calitate de consultant, avand ca obiect „externalizarea activitatilor de management ale filialei/ punctului de lucru X din x, pentru realizarea lucrarilor de constructii industriale si civile specifice domeniului de activitate. (...)

Prestatorul se obliga sa planifice, sa coordoneze si sa indrume activitatile personalului incadrat si salarizat separat de catre Sielv pentru realizarea unui volum cat mai mare de lucrari (contracte de executie) prin **participarea la licitatii sau prin incredintare directa**. Contractele pot fi individuale, in consortiu sau asociere de profil.”

Din documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale, organele de control au constatat ca obiectivele din rapoartele de activitate, respectiv din contract au ramas la stadiul de simple discutii, fara a putea fi probate, deoarece pe intreaga perioada verificata, 20.09.2011 – 30.06.2013, nu rezulta inceperea sau finalizarea niciunui obiectiv pentru care s-au purtat discutii cu furnizorii mentionati in rapoartele de activitate anexate la nota explicativa si nici incheierea de contracte cu acestia.

d. Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in baza contractului incheiat cu SC X SRL, contestatara a inregistrat in evidenta contabila TVA in suma de x lei aferenta serviciilor de marketing (activitati promotionale si de stimulare comerciala in domeniul proiectarii, constructiilor si gestionarii de instalatii termice si activitati promotionale pentru proiecte de conducere si intretinere integrate, incluzand reabilitarile de instalatii si structurale).

Din explicatiile scrise date de reprezentantul legal al societatii, rezulta ca societatea factureaza servicii de consultanta, precum si cheltuieli cu combustibilul efectuate de domnul X, reprezentantul contestatarei privind deplasarile pe care acesta le efectueaza la santierul Universitatii din X, in baza unui acord de consultanta incheiat cu X din italia, primind pentru serviciile prestate un onorariu anual de x euro, precum si o compensare de x% din valoarea contractului semnat de asociere cu X.

Or, precizarile societatii nu sunt sustinute cu documente. Mai mult, domnul X nu apare nici pe rapoartele de executie si nici pe procesele-verbale de receptie emise de Universitatea din X, acestea fiind intocmite de SC x SRL X, iar ca diriginti de santier semneaza x. Se retine ca societatea respectiva si persoanele respective nu au nicio legatura cu contestatara.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat si faptul ca societatea verificata este reprezentata de 3 administratori, iar indatoririle domnului X sunt aceleasi cu indatoririle si responsabilitatile administratorilor societatii verificate.

e. Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in baza contractului incheiat cu SC XSRL, contestatara a inregistrat in evidenta contabila TVA in suma de x lei aferenta serviciilor specifice de inginerie si consultanta tehnica.

Cu privire la serviciile achizitionate societatea nu a prezentat nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei documente din care sa rezulte ca domnul X este responsabil cu supravegherea lucrarilor pe santierul deschis in cadrul Universitatii Valahia. Mai mult, domnul X nu apare nici pe rapoartele de executie si nici pe procesele-verbale de receptie emise de Universitatea din X, acestea fiind intocmite de SC x SRL X, iar ca diriginti de santier semneaza x. Se retine ca societatea respectiva si persoanele respective nu au nicio legatura cu contestatara.

f. Intre contestatara si SC X SRL a fost incheiat contractul al carui obiect il constituie „executarea instalatiilor mecanice(neprecizat), conform contractului de antrepriza semnat de antreprenor.”

Niciuna dintre motivatiile societatii nu pot fi retinute in solutionarea cauzei, cata vreme nu sunt sustinute cu documente (situatii de lucrari/ devize din care sa rezulte in ce au constat efectiv serviciile prestate, precum si valoarea facturata).

g. Potrivit contractului de executie lucrari FN, nedatat si nesemnat de executant incheiat intre contestatara, in calitate de beneficiar si SC X SRL, in calitate de prestator, avand ca obiect „autorizare de functionare centrala termica (...) la x a din X”.

Se retine ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca au fost executate lucrarile prevazute in contractul incheiat intre parti (proiect centrala termica avizat x, verificare instalatii de ardere si automatizare, analiza gaze arse la cos, raport de verificare, verificare supape de siguranta).

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca:

- SC X SRL, SC X SRL si SC X SA au facturat catre contestatara, aceleasi servicii, respectiv asistenta in activitatile desfasurate pe piata din Romania, in identificarea licitatiilor publice sau private la care ar putea participa, la promovarea si dezvoltarea marcii Sielv in Romania, obiective care nu au fost atinse, ramanand doar la stadiul de discutii, fara a putea fi probate, deoarece pe intreaga perioada verificata (20.09.2011 – 30.06.2013) nu rezulta inceperea sau finalizarea vreunui obiectiv pentru care s-au purtat discutii cu furnizorii si nici nu au fost incheiate contracte cu acestia;
- SC XSRL si SC X SRL au facturat catre contestatara aceleasi servicii, respectiv supravegherea activitatilor desfasurate pe santier.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1.Simpla contractare a serviciilor de catre societatea contestatara **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident rambursarea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

2. Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă numai în măsura în care societatea justifică cu documente:

A - prestarea efectivă în folosul operațiunilor sale taxabile a serviciilor de consultanță achiziționate;

B - numărul de ore prestate pentru fiecare tranzacție în parte;

C - resursele umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor în cauză;

D - modalitatea de calcul a comisioanelor stabilite pentru serviciile prestate facturate; ș.a.

Se reține că, din documentele anexate la dosarul cauzei, nu rezulta că serviciile au fost achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile. Or, așa cum s-a arătat anterior, jurisprudența comunitară în materie, obligă persoanele impozabile să prezinte, la solicitarea autorităților fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente și concludente, care să susțină intenția declarată a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, simpla contractare a unor servicii și prezentarea facturilor emise neputând asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă.

De asemenea, faptul că nici cu ocazia inspecției fiscale, nici în susținerea contestației, societatea contestată nu a depus niciun document din care să rezulte că acestea sunt utilizate pentru operațiuni aferente activității sale economice pentru care ar fi fost îndreptățită să deducă taxa, deși potrivit art. 206 și art. 213 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, avea această posibilitate.

3. Invocarea faptului că achizițiile de servicii care fac obiectul cauzei supuse soluționării au fost oportune, utile și realizate în vederea desfășurării de activități economice nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât **nu orice** decizie luată în materie de afaceri, care urmărește un scop economic pentru societate este considerată ca fiind realizată și în scop fiscal.

Ca atare, achiziția serviciilor nu este suficientă din punct de vedere fiscal pentru deducerea integrală, nelimitată și necondiționată a taxei pe valoarea adăugată.

Față de cele mai sus prezentate, rezulta că în mod corect organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de x lei, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente.

3.3 Referitor la TVA în suma de (-) x lei = x lei + x lei + x lei + (-) x lei:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept, potrivit dispozițiilor legale.

In fapt, prin contestația formulată societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept cu privire la TVA în suma totală de (-) x lei, care se compune din:

- x lei – TVA colectată aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile aferente anilor 2011 – 2012;

- x lei – TVA nedeductibilă aferentă serviciilor de consultanță achiziționate de la SC X SRL, întrucât obiectul contractului încheiat între părți coincide cu cel al

contractelor încheiate cu SC X SRL, SC X SRL și SC X SA, iar contribuabila nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate;

- x lei – TVA nedeductibilă aferentă facturii nr. x emisă de X SRL, întrucât nu are înscrisă TVA în lei, ci numai în euro;

– (-) x lei - TVA aferentă facturii nr. x emisă de X SRL, nededusă de societate, deoarece la data înregistrării acestei facturi, societatea nu era platitoare de TVA.

In drept, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) și art. 213 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, republicat:

“Art. 206 - (1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

« **Art. 213 (5)** Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** »

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

« **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. »

Se reține că prin contestația formulată, societatea nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; în ceea ce privește TVA în suma de (-)x lei = x lei + x lei + x lei + (-) x lei, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 1169 din Codul Civil, potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea deși se îndreaptă cu contestația și împotriva TVA în suma de $(-)\times \text{lei} = x \text{ lei} + x \text{ lei} + x \text{ lei} + (-) \times \text{lei}$, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la acest capat de cerere, contestația se va respinge ca nemotivată.

3.4 Referitor la suma de x reprezentand accesorii aferente TVA:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriiile in suma de x aferente TVA, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1 – 3.3 ale prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte, societatea nu a prezentat documente sau situatii privind modul de calcul al accesoriiilor contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – MJ x s-au calculat, pentru perioada 25.10.2011 – 15.05.2014, accesorii in suma de $x_{\text{aferente TVA}}$.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« **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. 120 (1)** Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la

scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. „

Alineatul (1) a fost modificat prin punctul 1. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 03.06.2013.

« **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.

“**Art. 120¹ (1)** Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

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

ARTICOLUL 120¹ a fost modificat prin punctul 2. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 01.07.2013.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile în suma de x aferente TVA individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. F – MJ x, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata în sarcina societatii reprezinta masura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care la pct. 3.1 – 3.3 ale prezentei decizii s-a reținut ca fiind datorat debitul reprezentând TVA, iar, pe de altă parte, societatea nu a depus documente sau situații din care să rezulte ca s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta ca aceasta datoreaza si suma de x, cu titlu de dobanzi si penalitati de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X**, cu privire la accesoriile in suma de x aferente TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – MJ x.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul dispozitiile art. 11, art. 134¹, art. 137, art. 138, art. 145, art. 146, art. 152 si art. 159 din Codul fiscal, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1), art. 213 alin. (5) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 5.3 din OPANAF nr. 2906/2014

DECIDE

Respinge contestatia formulata de **X** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x emisa de AFCM Bucuresti, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar;
- x reprezentand accesorii TVA.

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