



**Ministerul Finantelor Publice**

Agentia Natională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finantelor Publice  
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17  
Râmnicu Vâlcea  
Tel : +0250 737777  
Fax : +0250 737620  
e-mail :  
date.valcea.vl@mfinante.ro

**DECIZIA NR. .... din .....2010**

**privind modul de soluționare a contestației formulate de O.M. din loc. M., jud. Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr..... din data de ....2009, completata prin cererea nr. .. din data de ...2010.**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea, cu adresa nr. ... din ...2009 asupra contestației formulate de O.M. din loc.M..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din ....2009.

Contestația are ca obiect suma de .... lei, respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr. ... din ....2009, privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și Raportul de Inspecție Fiscală nr. ../ ...2009, emise de Activitatea de Inspectie Fiscala si primite de petentă la data de ...2009, potrivit confirmarii de primire existente în copie la dosarul cauzei.

Deasemenea, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea prin adresa nr. ...01.2010 a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a Orașului Brezoi asupra cererii înregistrată la aceasta sub nr. ../ ...2009, formulată de O. M. din loc. M.. de suspendare a executării silite a actelor administrative fiscale contestate până la soluționarea irevocabilă a contestației formulate.

Totodata, în contestație, se invocă și Dispoziția nr.... din .. 2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv măsura prin care s-a dispus virarea sumei de ... lei la bugetul statului în contul de venituri din dividende de la alți plătitori.

Contestația este semnată prin avocat R.G., conform imputernicirii avocatiale din data ....2009, existentă la dosarul cauzei.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de O.M., înregistrată la D.G.F.P Valcea sub nr. ... **din ....2009, completată ulterior prin cererea nr. .. ...2010.**

Procedura legala fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:**

**A. Petenta contestă Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. ../ .....2009 și Raportul de inspectie fiscala nr. ../.....2009 motivand următoarele:**

Măsura respingerii la rambursare a sumei de .... lei reprezentând taxă pe valoare adăugată, se argumentează de către organul de inspecție fiscală, ca fiind datorată, în principal, din faptul că:

**1. Întrucât până la data de ...2009, O.M. NU A PLĂTIT ÎN AVANS suma de ..... lei, reprezentând contravaloare servicii facturate în avans de către Ocolul Silvic Valea Lotrului , pentru perioada ....2009 - ...2009, nu se acorda drept de deducere a TVA în sumă de .... lei.**

Petenta susține că aceasta constatare a organului de inspecție fiscală este nelegală și netemeinică întrucât exista suficiente dovezi în sensul atestării realității plății sumei de ....., lei, reprezentând contravaloare servicii aferente anului 2009 (inclusiv per. ...2009 - ....2009), dovezi pe care le depune alăturat contestației în cauză.

**2. Organul de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere pentru TVA în sumă totală de... lei, din care :**

- .. lei, TVA înscrisă în factura fiscala seria VL ... nr. .../ ...2009 pentru care nu s-a prezentat situație de lucrări și nu s-a făcut dovada prestării efective a serviciilor înscrise în factura respectivă;

- .. lei, TVA aferentă sumei de .. lei din valoarea totală de .. lei înscrisă în factura fiscala seria VL .. nr. .../ ...2009 pentru care nu s-a prezentat situație de lucrări și nu s-a făcut dovada prestării efective a serviciilor înscrise în factură.

Petenta susține că această motivare a organului de inspecție fiscală este de asemenea neîntemeiată, în condițiile în care pentru cele două facturi sunt întocmite situații de lucrări care atestă lucrările efectuate, numai că aceste situații de lucrări au fost facturate cu mai multe facturi.

În ceea ce privește devizele și situațiile de lucrări, petenta arată că reținerea organelor de inspecție este nereală, întrucât situațiile au fost prezentate, este adevărat cu o numerotare precară, dar ele atestau faptul că lucrările respective au fost realizate cu adevărat, suma devizelor de lucrări efectuate fiind egală cu suma facturilor emise.

Cu privire la realitatea executării lucrărilor, petenta invocă în susținere procesul verbal de predare - primire a drumului amenajat ca urmare a plăților efectuate de aceasta.

Referitor la acest aspect, petenta arată deasemenea că inspectorii fiscali au făcut o verificare în teren, ocazie cu care au mers pe drumul forestier ce a făcut obiectul contractului, apreciind calitatea lucrărilor efectuate.

**3. Organul de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, aferentă bonurilor fiscale de aprovizionare cu combustibil în perioada ...2009 - ...2009, întrucât obștea nu deține în patrimoniu mijloace de transport.**

Petenta susține că aceasta constatare este nelegală și chiar tendențioasă, în condițiile în care TVA aferentă aprovizionărilor cu combustibil este deductibilă, având în vedere că acest combustibil a fost utilizat pentru deplasarea reprezentanților obștei (președinte + casier) la depunerea de documente, obținerea de autorizații, bănci, finanțe, precum și la urmărirea lucrărilor de exploatare forestieră.

În susținere, petenta arată că a încheiat *un contract de comodat* pentru folosirea de mijloace de transport, în condițiile în care aceasta nu deține în proprietate mijloace de transport proprii.

Astfel, petenta invocă în speță, prevederile punctului 10 litera a din OUG nr. 34/2009, potrivit cărora cheltuielile înregistrate cu combustibilul sunt legal deductibile, fiind o cheltuială de deplasare la și de la locul de desfășurare a activității a reprezentanților legali ai acesteia.

În susținere, petenta arată că fiecare deplasare se dovedește atât cu ordine de deplasare legal întocmite, cât și cu înregistrarea acestora în contabilitate, astfel cum dispun prevederile legale invocate.

**B. Din actul administrativ fiscal contestat si raportul de inspectie fiscala anexa la acesta rezultă următoarele:**

O.M., are sediul social in localitatea M....., sat M....., jud. Valcea si are codul unic de inregistrate ...../.....2002.

Aceasta functioneaza in baza statutului, a actului de autorizare nr. 179/17.02.2000 si a fost infiintata in baza Legii 1/2000 privind reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole si cele forestiere.

Inspectia fiscală parțială a avut ca obiect soluționarea decontului de TVA aferent lunii septembrie 2009 cu opțiunea de rambursat, înregistrat la AFP Brezoi sub nr...../.....2009 prin care se solicită rambursarea TVA în sumă de ... lei, precum și soluționarea aspectelor cuprinse în Decizia nr. .../.....2009 emisă de Direcția Generale a Finanțelor Publice Valcea privind soluționarea contestației formulată de O.M. înregistrată sub nr. .../.....2009.

Urmare acesteia, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Vâlcea a emis la data de ....2009 Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... și Raportul de inspecție fiscală nr. .../.....2009, anexă la aceasta, din care rezultă următoarele :

Taxa pe valoare adăugată a fost verificată în baza Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a HG 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a cuprins perioada ....2009 - .....2009.

Obștea Moliviș este înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.10.2003, deconturile de TVA aferente perioadei verificate au fost depuse la termenele legale la AFP Brezoi, per. de raportare fiind trimestrul. conf. art. 156<sup>^</sup>1 alin. (2) din Lg. 571/ 2003 privind Codul fiscal.

În perioada 01.01.2009 - 30.09.2009, Obștea Moliviș a înregistrat și declarat taxă pe valoare adăugată, astfel :

- TVA colectată calculată și înregistrată în evid. contabilă în sumă de ... lei, care provine din prestare servicii transport pentru care s-a aplicat cota de 19% prevăzută de art. 140 alin. (1) din Lg. 571/ 2003, cu modific. și complet. ulterioare;

- TVA deductibilă calculată și înregistrată în evid. contabilă în sumă de .. lei, provine din :

\*... lei TVA aferentă investițiilor în drumurile forestiere și prestările de servicii realizate în principal de către Ocolul Silvic V.L. și SC E..... SRL M...;

\*.. lei TVA aferentă investițiilor în drumuri forestiere realizate de SC .... SRL;

\* .. lei TVA aferentă serviciilor de contabilitate achitate de obște;

\*... lei TVA deductibilă aferentă combustibilului;

\*... lei TVA aferentă altor operațiuni realizate de obște (prestări servicii telefonie, posta, etc.).

Cu ocazia inspecției fiscale, s-au constatat următoarele :

I. a) în perioada ....2009 - ....2009, O.M. a înregistrat în evidența contabilă șase facturi fiscale emise de Ocolul Silvic V.L. în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, astfel :

1. f.f. nr. ./ ...2009 în valoare totală de .. lei, din care TVA în sumă de .. lei, emisă pentru asigurarea de servicii silvice în cond. legii, conform contractului, pentru luna ianuarie 2009;

2. f.f. nr. ./ ....2009 în valoare totală de .. lei, din care TVA în sumă de .. lei, emisă pentru asigurarea de servicii silvice în cond. legii, conform contractului, pentru lunile februarie, martie, aprilie și mai 2009;

3. f.f. nr. ./...2009 în valoare totală de .. lei, din care TVA în sumă de .. lei, emisă pentru asigurarea de servicii silvice în cond. legii, conform contractului, pentru lunile iunie, iulie, august și septembrie 2009;

4. f.f. nr. ./ ...2009 în valoare totală de .. lei, din care TVA în sumă de .. lei, emisă pentru asigurarea de servicii silvice în cond. legii, conform contractului;

5. f.f. nr. ./ ...2009 în valoare totală de .. lei, din care TVA în sumă de .. lei, emisă pentru asigurarea de servicii silvice în cond. legii, conform contractului;

6. f.f. nr. ./ ...2009 în valoare totală de .. lei, din TVA în sumă de .. lei, emisă pentru asigurarea de servicii silvice în cond. legii, conform contractului.

Inspekția fiscală a constatat că pentru prestările de servicii efectuate de Ocolul Silvic V.L. și pentru care au fost emise cele șase facturi, O.M. a dedus TVA în sumă de ... lei.

b) Conform situației analitice a contului 401 "Furnizori", O.M. înregistrează la data de ....2009 obligație de plată în sumă de ... lei.

Întrucât până la data de ....**2009**, O.M. nu a plătit în avans suma de ... lei reprezentând contravaloare servicii facturate în avans de către Ocolul Silvic V.L. pentru perioada ....2009 - ....2009, organul de inspekție fiscală nu acordă drept de deducere a TVA în sumă de .. lei corespunzătoare sumei de ... lei.

II. a) În perioada ....2009 - ....2009, O.M. a înregistrat în evidența contabilă **3 facturi fiscale emise de SC ... SRL** (CUI RO .., J38/./ 2002) în valoare totală de .. lei, din care TVA în sumă de .. lei, astfel :

1. f.f. VL ADI nr. ..../ .....2009 în val. totală de .. lei, din care TVA în sumă de .. lei, emisă pentru execuție drum forestier conform contract nr. ./ ...2007, conform deviz;

2. f.f. VL ADI nr. ./ ...2009 în valoare totală de .. lei, din care TVA în sumă de .. lei, emisă pentru execuție drum acces conform contract nr. ./ ...2007, situație de lucrări 3,4,5;

3. f.f. VL ADI nr. ./ ...2009 în valoare totală de .. lei, din care TVA în sumă de .. lei, emisă pentru executat drum acces conform contract nr. ./ ...2007;

b) Organele de inspekție fiscală nu acordă drept de deducere pentru taxa pe valoare adăugată în sumă totală de ... lei, întrucât :

1. - până la terminarea inspecției fiscale, operatorul economic nu a prezentat situații de lucrări pentru lucrările prestate înscrise în **factura fiscală seria VL .. nr. ./**

...2009 în valoare totală de .. lei, din care **TVA în sumă de .. lei**, astfel că nu se poate face dovada prestării efective a serviciilor înscrise în factură;

2. -pentru factura fiscală seria VL .. nr. ./ ...06.2009 în valoare totală de .. lei, din care TVA în sumă de .. lei, operatorul economic a prezentat : situația de lucrări nr. 3 în valoare de .. lei, situația de lucrări nr. 4 în valoare de .. lei și situația de lucrări nr. 5 în valoare de .. lei.

Organul de inspecție fiscală a constatat că situația de lucrări nr. 4 prezentată de obște nu reprezintă lucrări executate și înscrise în valoarea facturii seria VL .. nr. ./ ...2009.

Se constată că această situație de lucrări reprezintă lucrări executate în valoare de .. lei în perioada anterioară supusă inspecției fiscale pentru care s-a emis factura fiscală nr. ./ ...2008 prezentată de operatorul economic, constatare ce rezultă și din situația analitică a contului 401 - furnizor SC .. SRL și care se referă la o perioadă fiscală anterior verificată pentru care s-a acordat drept de deducere la perioada la care se referă.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere a **TVA în sumă de .. lei** aferentă sumei de .. lei din valoarea totală de .. lei înscrisă în f.f. **seria VL ADI nr. ./ ....2009** pentru care nu s-a prezentat situație de lucrări și nu s-a făcut dovada prestării efective a serviciilor înscrise în factură.

**III. O.M.** nu deține în patrimoniu mijloace de transport și în perioada ...2009 - ...2009 a dedus TVA înscrisă pe bonurile fiscale pentru aprovizionarea cu combustibil, utilizat pentru deplasarea persoanelor cu funcție de conducere cu autoturisme proprietate personală, contrar prevederilor art. 32, pct. 10 din OUG 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, ref. la introducerea unui nou articol 145<sup>1</sup>

Înspecția fiscală a constatat că în perioada....2009 - ...2009, operatorul economic a procedat la înregistrarea în evidența contabilă și a înscris în registrul de cumpărări, în perioada la care se referă, taxa pe valoare adăugată în suma totală de .. lei aferentă bonurilor fiscale de aprovizionare cu combustibil, astfel : luna mai 2009 = .. lei, luna iunie 2009 = .. lei, luna iulie 2009 = ... lei, luna august 2009 = .. lei, luna septembrie 2009 = ... lei

În acest sens, organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de .. lei aferentă bonurilor fiscale de aprovizionare cu combustibil.

La finalul inspecției fiscale a rezultat următoarea situație:

TVA solicitată la rambursare ... lei

TVA respinsă la rambursare.... lei.

**II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare este legal stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea în sarcina **O.M.** din localitatea M., județul Vâlcea.

1). Referitor la diferența suplimentară în sumă totală de .... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Cauza supusă soluționării este dacă O.M. datorează taxa pe valoare adăugată în suma de .. lei, în condițiile în care în susținerea contestației formulate aceasta nu a anexat documentele menționate, la care face trimitere .

1.a) Referitor la suma de .. lei reprezentând TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere.

**Cauza supusă soluționării este dacă O.M. are dreptul să deducă TVA în sumă de ... lei aferentă valorii de .. lei înscrisă în factura fiscală emisă de Ocolul Silvic V.L. reprezentând servicii silvice prestate conform contract, în condițiile în care potrivit situației analitice a contului 401 "Furnizor Ocolul Silvic V.L." întocmită la data de ....2009, petenta înregistrează obligație de plată neachitată către aceasta în același cuantum.**

**În fapt**, în perioada 01.01. - 30.09.2009, Ocolul Silvic V.L. a emis un număr de 6 facturi fiscale în valoare totală de ... lei din care TVA .. lei, pentru asigurarea de servicii silvice în condițiile legii, conform contract, pentru perioada 01.01.2009 - 30.09.2009 și , în avans, pentru perioada 01.10.2009 - 31.12.2009.

Ca urmare înregistrării în evidența contabilă a acestora, O.M. Malaia, județul Vâlcea a dedus taxa pe valoare adăugată aferentă în sumă de ..... lei, în condițiile în care potrivit situației analitice a contului 401 la data de 30.09.2009, figurează cu obligație de plată neachitată în sumă de .... lei din factura fiscală nr. .../ ...2009 reprezentând servicii facturate în avans de Ocolul Silvic V.L..

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat O.M. dreptul de deducere a TVA în sumă de .... lei corespunzătoare sumei de ... lei reprezentând contravaloare servicii facturate în avans, în conf. cu art. 134<sup>1</sup> alin. 1 și art. 134<sup>2</sup> din Legea nr. 571/ 2003.

**În drept**, ART. 134<sup>1</sup> referitor la *Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii* din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

**"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol."**

Deasemenea, aplicabil în speță, ART. 134<sup>2</sup> din același act normativ, referitor la *Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*, alin. (2) litera b) din același act normativ, stipulează :

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

**(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:**

**b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.** Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. **Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;(...)"**

Potrivit dispozițiilor legale invocate, se reține că exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor sau **la data prestării serviciilor**.

Deasemenea, se reține, ca excepție de la aceste prevederi, că **pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, exigibilitatea taxei intervine la data la care se încasează avansul**.

Având în vedere situația de fapt prezentată și documentele existente la dosarul cauzei, organele de soluționare au reținut următoarele :

- organele de inspecție fiscală nu au acordat O.M. din loc. M... dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de ... lei aferent sumei de .. lei, deoarece potrivit art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, rep. cu modificările și completările ulterioare, exigibilitatea taxei intervine la data la care se încasează avansul, iar în conformitate cu art. 145 alin. (1) din același act normativ, "**Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei**".

- deasemenea, potrivit art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) "**avansul reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii serviciilor, efectuată înainte de data prestării acestora**", fapt ce nu a fost respectat de O.M. în sensul că aceasta nu a efectuat plata avansului în sumă de ... lei pentru care s-a emis factura fiscală nr. ../ ...2009 în valoare totală de .. lei, așa cum reiese din fișa analitică a contului 401, aflată în copie la dosarul cauzei;

- petenta nu a făcut dovada realității operațiunii, în sensul că prin neachitarea c/val facturilor emise în avans pentru perioada 01.10.2009 - 31.12.2009 **nu a demonstrat ca operațiunile urmează să se efectueze /execute**, în speță nefiind respectate deasemenea dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, rep., care stipulează : "**Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;(..)**"

În consecință, în situația în care O.M. nu a dovedit că a plătit în avans suma de 10.961,59 lei, reprezentând contravaloare servicii facturate în avans de către Ocolul Silvic V.L. pentru perioada ...2009 - ...2009, este evident faptul că obștea nu are dreptul la deducerea taxei pe valoare adăugată aferentă în sumă de ... lei, la momentul solicitării acesteia de la bugetul de stat.

În atare situație, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, deoarece exigibilitatea TVA nu a avut loc având în vedere că avansul aferent facturii nr. ../ .....2009 emisă de Ocolul Silvic V.L. și taxa pe valoare adăugată aferentă nu s-a plătit.

*Mai mult decât atât*, în conformitate cu prevederile art. 52 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, potrivit căroră "**declarația persoanelor obligate să furnizeze informația va fi, după caz, prezentată sau consemnată în scris**", organele de inspecție fiscală au solicitat Dlui. R.I., având calitatea de președinte al O.M., explicații scrise, prin Nota explicativă din data de ....2009, existența la dosarul cauzei din care rezultă următoarele :

**La întrebarea nr. 2** prin care s-a solicitat să se precizeze în ce au constatat serviciile silvice care fac obiectul facturilor emise de Ocolul Silvic V.L., în baza cărui contract au fost efectuate acestea, perioada la care se referă și dacă acestea au fost efectiv executate, reprezentantul legal al O.M. menționează că se prestează servicii de doi pădurari care administrează fiecare câte 1180 ha pădure, ce prestează servicii de

marcare, puneri în valoare masă lemnoasă, pază, inginer cu paza și protecție, cu fondul forestier și brigadier, iar prestările de servicii se referă la perioada ....2009 - ....2009.

Deasemenea, reprezentantul legal al obștei menționează că : "S-au prestat servicii pe perioada 01.01.2009 până la data de 30.09.2009, iar pe perioada 01.10.2009 - 31.12.2009, s-au făcut facturi în avans."

În contestație O.M. precizează că "această reținere a organului de inspecție fiscală este nelegală, eronată și netemeinică întrucât astfel cum vom demonstra cu actele ce le vom depune, există suficiente dovezi în sensul atestării realității plății sumei de ... lei, reprezentând contravaloare servicii aferente anului 2009, inclusiv perioadei ...2009 - ....2009.

În acest sens depunem dovezi alăturat prezentei contestații."

Sușinerile petentei referitoare la dovezile care să ateste plata avansului în sumă de .. lei sunt nereale întrucât nici la inspecția fiscală și nici anexat contestației nu s-au prezentat astfel de documente.

Așa fiind, în contextul celor de mai sus, se reține că întrucât în timpul inspecției fiscale s-au prezentat documente și acte contabile care susțin constatările organelor de inspecție fiscală și, contrar acestora, nu s-au depus anexate contestației dovezi care să contrazică constatările organelor de control, pe cale de consecință se constată că organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect la anularea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de ..... lei.

Față de cele prezentate, contestația apare ca neîntemeiată și nesușinută cu documente pentru acest capăt de cerere, organele de soluționare urmând să se pronunțe în acest sens.

**1.b) Referitor la suma de .. lei ( .. lei + .. lei) reprezentând TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere.**

***Cauza supusa solutionarii este dacă O.M. M.... poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă achiziției lucrărilor de execuție drum acces efectuate în baza contractului nr. ../ ....2007, în condițiile în care, petenta nu a putut justifica cu documente prestarea efectivă a acestora.***

**În fapt**, O.M., în calitate de beneficiar-vânzător, pe de o parte și SC ... SRL cu sediul în Rm. Vâlcea, CUI RO..., înregistrat la ORC sub nr. J38/...../2002, în calitate de prestator - cumpărător, pe de altă parte, au încheiat Contractul de execuție lucrări și exclusivitate la achiziția de masă lemnoasă nr. ../ ...2007, înregistrat la obște sub nr. .. data de ... 2007.

Contractul de execuție lucrări are ca obiect : "Executarea lucrărilor de drum acces către partizile de masă lemnoasă care vor fi constituite în vederea exploatării(..) conform memoriului intitulat *Amenajare cale de acces tractor pe teritoriul O.M. în pct. Valea P.....* care face parte integrantă din contract."

În baza contractului sus-menționat, lucrările de execuție drum acces au fost facturate de prestatorul de servicii, în perioada ...2009 - .....2009, prin trei facturi fiscale în valoare totală de ... lei, din care TVA .. lei, și anume : factura fiscală nr. ../ ...2009 în valoare totală de .. lei, din care TVA ... lei, factura fiscală nr. ../ ...2009 în valoare totală de ... lei, din care TVA .. lei și factura fiscală nr. ../ ...2009 în valoare totală de .. lei, din care TVA .. lei.

Ca urmare înregistrării în evidența contabilă a acestora, O.M. M., județul Vâlcea a dedus taxa pe valoare adăugată în sumă de .... lei.



Cu ocazia inspecției fiscale, s-a constatat că O.M. nu a putut justifica cu documente (situații de lucrări sau devize de execuție acceptate de beneficiar) prestarea în totalitate a acestor servicii, respectiv a celor care fac obiectul facturii fiscale nr. .../...2009 în valoare de .. lei, din care TVA în sumă de .. lei și, parțial, a lucrărilor înscrise în factura fiscală ...../ ....2009, și anume pentru valoarea de .. lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat Obștei drept de deducere pentru taxa pe valoare adăugată înscrisă în cele două facturi în sumă totală de .. lei (.. lei + ... lei), operatorul economic nerespectând prevederile art. 134<sup>1</sup> alin. 1, art. 134<sup>2</sup> alin. 1 și art. 146 alin. 1, lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

### **În drept,**

ART. 134<sup>1</sup> referitor la *Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii* din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

*" (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol."*

*Deasemenea, aplicabil în speță, ART. 134<sup>2</sup> din același act normativ, referitor la Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, stipulează :*

*"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."*

Potrivit dispozițiilor legale mai sus menționate, ce reglementează taxa pe valoare adăugată aferentă prestațiilor de servicii, se reține că faptul generator privind exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data prestării lucrărilor, deci taxa devine exigibilă la data prestării acestora .

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere, **art.146 alin.1 lit. a), coroborate cu dispozițiile art.155 alin.5 din Legea 571/2003**, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil începând cu 01.01.2008, *stipulează următoarele :*

**" ART. 146** Condiții de exercitare a dreptului de deducere

*(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);"*

**" ART.155 (5)** Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

*a) numărul de ordine, în baza unei sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;*

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153<sup>1</sup>, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabil în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) i g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152<sup>1</sup> ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152<sup>2</sup> sau la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice alt mențiune cerută de acest titlu.(....)"

Deasemenea aplicabil speței art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare referitor la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată , stipulează :

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

a) operațiuni taxabile;(..."

Potrivit dispozițiilor legale precizate, se reține că persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor numai **dacă achizițiile îndeplinesc mai multe condiții cumulative**, și anume : achizițiile au avut loc în mod efectiv, au legătură cu activitatea economică a persoanei achizitoare și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile, având la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate într-adevăr în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată să demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.

**Ca atare, simpla prezentare a unor contracte de prestări servicii nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.**

Totodată se reține că, verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor :contracte scrise care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, timpul consumat, **situații de lucrări, procese-verbale de recepție**, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzătoare.

*Analizând documentele existente la dosarul cauzei, organele de soluționare rețin următoarele :*

O.M. a înregistrat în evidența contabilă în perioada ....2009 - ....2009, și a dedus TVA aferentă a trei facturi fiscale emise de SC ... SRL Rm. Vâlcea, în calitate de prestator, în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare lucrări de execuție drum acces, cu mențiunea "*conform deviz/ situație de lucrări 3,4,5*".

Relativ la facturile fiscale emise de prestator în baza contractului nr. ... /28.05.2007, în baza cărora petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, justificarea cu documente a prestării efective a lucrărilor achiziționate a fost efectuată astfel :

1) Pentru lucrările prestate înscrise în cele trei facturi emise pentru execuție drum forestier conform contractului nr. .../ ....2007, petenta a prezentat situații de lucrări, în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, după cum urmează :

- **situația de lucrări nr. 3** în valoare de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, pentru lucrările prestate înscrise în factuta fiscală seria VL ... nr. .../ ....2009 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de .. lei

- **situația de lucrări nr. 5** în valoare de .. lei din care TVA în sumă de .. lei , pentru lucrările prestate înscrise în factuta fiscală seria VL .. nr. ./ ...2009 în valoare totală de .. lei din care TVA în sumă de .. lei;

- **situația de lucrări nr. 6** în valoare în valoare de ... lei din care TVA în sumă de .. lei , pentru lucrările prestate înscrise în factuta fiscală seria VL .. nr. ./ ...2009 în valoare totală de .. lei din care TVA în sumă de ... lei.

2)- pentru factura fiscală seria VL .. nr. ../ ...2009 în valoare totală de .. lei, petenta a prezentat echipei de inspecție fiscală **situația de lucrări nr. 4** în valoare de .. lei cu taxă pe valoare adăugată aferentă în *sumă de .. lei*.

Relativ la aceasta, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu reprezintă lucrări executate și înscrise în valoarea facturii în cauză, neacordând petentei drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

Se constată că, de fapt, aceasta situație de lucrări este situația de lucrări nr. 3, modificată de obște în 4, și care de fapt, reprezintă lucrări pentru care s-a emis factura fiscală ../ ...2008, executate în perioada fiscală anterior verificată pentru care s-a acordat contestatoarei drept de deducere la perioada la care se referă, constatare care rezultă și din situația analitică a contului 401 - furnizor SC .... SRL

Deasemenea, pentru "lucrările executate conform deviz", care fac obiectul facturii fiscale seria VL .. nr. ../ ...2009 în valoare totală de .. lei, din care TVA în sumă de ... lei, contestatoarea nu a prezentat devizul de execuție acceptat de beneficiar și nu a făcut dovada prestării serviciilor înscrise în factură, drept pentru care inspecția fiscală nu a acordat petentei drept de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă.

În atare situație, întrucât pentru lucrările facturate de SC .. SRL în valoare totală de .. lei (.. lei + .. lei), petenta nu a putut justifica cu documente prestarea efectivă a acestora și modul de derulare a operațiunilor, detaliate într-o situație de lucrări sau deviz de execuție acceptat de beneficiar, au fost încălcate astfel prevederile legale citate mai sus, organele de inspecție fiscală neacordând drept de deducere a **TVA aferentă în sumă totală de ... lei** ( .. lei + .... lei).

Referitor la relația comercială dintre O.M. și SC ... SRL, pentru care au fost emise facturile în cauză, organele de soluționare a contestației rețin că, în data de ...2009, prin nota explicativă dată în fața organelor de inspecție fiscală, aflată în copie la dosarul cauzei, d-IR.I., în calitate de președinte al Obștei, a dat următoarele explicații :

- referitor la motivele pentru care nu s-a prezentat deviz de lucrări sau situații de lucrări pentru factura seria VL .. nr. ../ ...2009 în valoare totală de .. lei, din care TVA în sumă de .. lei, emisă pentru execuție drum forestier în baza contract nr. ../ ...2007, conform deviz, s-a răspuns : " O să le caut și o să le pun la dispoziție";

- referitor la întrebarea dacă drumul de acces a fost realizat efectiv, ce utilaje au fost utilizate pentru execuția drumului și ce personal a desfășurat activitate la realizarea lucrării, d-nul R.I. a precizat : "s-a folosit buldozer și în jur de 3-4 oameni, TAF, drumul are lungimea de 2.112 metri și s-a efectuat în perioada iunie 2007 - august 2009 și la final s-a încheiat un proces verbal pe care îl voi prezenta".

Deasemenea, în contestația formulată, O.M. arată că pentru cele două facturi sunt întocmite situații de lucrări, *"care au fost prezentate organele de inspecție fiscală, este adevărat cu o numerotare precară, însă ele atestau că lucrările respective au fost realizate cu adevărat, suma devizelor fiind egală cu suma facturilor emise"*.

Cu privire la realitatea executării lucrărilor, O.M. precizează că *"acestea au fost prestate efectiv, fapt atestat prin procesul verbal de predare-primire a drumului amenajat ,ca urmare a plăților efectuate de noi"*.

Față de cele prezentate mai sus, organele de soluționare rețin că :

- afirmațiile petentei nu sunt susținute și probate cu documente, atât în timpul inspecției fiscale,cât și la momentul depunerii contestației ;

- astfel, atât "*procesul-verbal de predare-primire a drumului amenajat*", cât și situațiile de lucrări invocate de contestatoare, nu au fost prezentate ca documente justificative în susținerea contestației așa cum se susține ;

- "*suma devizelor este egală cu suma facturilor emise*", afirmația este neprobată de petenta cu documente; la dosarul cauzei există aceleași documente avute în vedere de organele de control cu ocazia efectuării inspecției fiscale, care le susțin constatările.

**În concluzie**, rezultă că realitatea acestor prestări de servicii nu se poate proba neexistând documente prin care să se confirme sau să se constate efectuarea lucrărilor, **facturile fiind acceptate la plată fără o documentație de control corespunzătoare.**

Deasemenea, din susținerile organelor de control, formulate atât prin raportul de inspecție fiscală, cât și prin referatul cu propunerile de soluționare a contestației, a rezultat că societatea nu a prezentat documente în acest sens nici la data controlului, dar nici în susținerea contestației formulate.

Asadar, în temeiul dispozițiilor art. 6 din OG 92/ 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, care stipulează ca :

“ 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 “, în lipsa altor documente decît cele avute în vedere cu ocazia inspecției fiscale, situația de fapt și de drept avută în vedere la stabilirea diferenței suplimentare de taxă pe valoare adăugată nu se poate schimba.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată mai sus, rezultă că organul de inspecție fiscală a procedat legal la stabilirea ca nedeductibilă a TVA în sumă de .. lei, motiv pentru care contestația petentei apare ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere.

**1.c) Referitor la suma de... lei reprezentând TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere.**

***Cauza supusa solutionarii este dacă petenta poate beneficia de deducerea taxei pe valoare adăugată înscrisă în bonurile fiscale de aprovizionare cu combustibil, în condițiile în care nu are în proprietatea sau folosința sa mijloace de transport.***

**În fapt**, O.M. a dedus în perioada 01.05.2009 - 30.09.2009 TVA în sumă totală de .. lei aferentă bonurilor fiscale pentru aprovizionarea cu combustibil, înscrisă în registrul de cumpărări, după cum urmează : luna mai 2009 = .. lei, luna iunie 2009 = .. lei, luna iulie 2009 = .. lei, luna august 2009 = ... lei, luna septembrie 2009 = .. lei.

În urma inspecției fiscale, organele de control au constatat că în perioada 01.05.2009 - 30.09.2009, O.M. nu deține în patrimoniu mijloace de transport, fapt pentru care nu acordă drept de deducere a taxei pe valoare adăugată în cuantum de .. lei, conform dispozițiilor pct. 10 lit. a) din OUG 34/ 2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

În contestația astfel formulată, operatorul economic susține că "*în acest sens am încheiat un contract de comodat pentru folosirea de mijloace de transport, în condițiile în care noi nu deținem în proprietate mijloace de transport proprii*".

**În drept**, OUG Nr. 34 din 11 aprilie 2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, CAP. V *Măsuri în domeniul politicii fiscale*, ART. 32, precizează :

"Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

10. După articolul 145 se introduce un nou articol, articolul 145<sup>1</sup> "Limitări speciale ale dreptului de deducere", cu următorul cuprins:

**"Limitări speciale ale dreptului de deducere :**

ART. 145<sup>1</sup>

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile**, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării."

Având în vedere prevederile legale invocate, se reține că, în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **nu se deduce taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa **aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile.**

Deasemenea, se reține că fac **excepție de la aceste dispoziții** : vehiculele utilizate exclusiv pentru intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, etc., cele utilizate pentru transportul de persoane cu plată sau pentru prestarea de servicii cu plată, precum și cele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

Potrivit constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală, anexă la decizia de impunere contestată, se reține că în perioada 01.05.2009 - 30.09.2009 O.M. a considerat ca are dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă bonurilor fiscale de aprovizionare cu combustibil în sumă totală de .. lei, deși aceasta nu deține în proprietatea sa mijloace de transport.

Având în vedere aceste aspecte, organele de control au stabilit că operatorul economic a dedus TVA înscrisă pe bonurile fiscale de aprovizionare cu combustibil a autoturismelor proprietate personală a persoanelor cu funcție de conducere în obște.

În atare situație, și având în vedere că, contestatoarea nu se încadrează la excepțiile prevăzute de art. 145 <sup>1</sup>, referitor la *Limitări speciale ale dreptului de deducere*,

respectiv nu deține în proprietate sau în folosință mijloace de transport care să fie utilizate exclusiv pentru intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, etc, inspecția fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoare adăugată în aceleași cuantum.

Mai mult decât atât, în contestația formulată, O.M. precizează că : "...respectivul combustibil a fost folosit pentru mijloace de transport proprii, mai exact pentru deplasarea reprezentanților Obștei (președinte + casier), la depunerea de documente, obținerea de autorizații, bănci, finanțe, precum și la urmărirea lucrărilor de exploatare forestieră.

De altfel, în acest sens *am încheiat un contract de comodat pentru folosirea de mijloace de transport, în condițiile în care noi nu deținem în proprietate mijloace de transport proprii.*"

Deasemenea, petenta susține că "cheltuielile înregistrate cu combustibilul sunt legal deductibile, fiind o cheltuială de deplasare la și de la locul de desfășurare a activității a reprezentanților legali ai acesteia.

În susținere, petenta precizează că fiecare deplasare se dovedește atât cu ordine de deplasare legal întocmite, cât și cu înregistrarea acestora în contabilitate, astfel cum dispun prevederile pct. 10 din OUG 34/2009."

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere următoarele :

- susținerile referitoare la încheierea unui contract de comodat pentru folosirea de mijloace de transport sunt nereale întrucât nici la inspecția fiscală și nici anexat contestației nu s-a prezentat un astfel de document;

Avind in vedere ca un atare contract se poate intocmi oricind, deoarece acesta nu presupune declararea la organele fiscale teritoriale, organele de solutionare apreciaza ca prin neprezentarea acestuia cu ocazia formularii contestatiei conduce la concluzia ca el nu exista la data efectuarii inspectiei fiscale si respectiv la data formularii contestatiei.

- cheltuielile cu combustibilul nu sunt aferente vehiculelor utilizate pentru transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității, așa cum eronat sustine contestatoarea, deoarece chiar aceasta afirma că "a fost folosit pentru mijloace de transport proprii, mai exact pentru deplasarea reprezentanților Obștei"

Drept urmare, având în vedere situația de fapt și de drept, se reține ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de O.M. și la acest capăt de cerere, organele de inspecție fiscală neacordând drept de deducere a TVA în sumă de ... lei, în conformitate cu dispozițiile legii fiscale.

***In ceea ce priveste sustinerea petentei potrivit careia Decizia de impunere nr. .../...2009 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGFP Valcea este lovita de nulitate***, intrucat potrivit dispozitiilor art.46 din OG 92/20003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in actul administrativ fiscal contestat nu se specifica, calitatea persoanelor care au intocmit actul administrativ fiscal, nu are temei legal din urmatoarele considerente:

- la art.43 din OG 92/20003 privind Codul de procedura fiscala se precizeaza ce trebuie sa contina actul administrativ fiscal, astfel :

“ (1) Actul administrativ fiscal se emite numai în forma scrisa.

**(2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:**

a) denumirea organului fiscal emitent;

- b) data la care a fost emis si data de la care îsi produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, dupa caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele si semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) stampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;
- j) mentiuni privind audierea contribuabilului.

(3) Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) prin intermediul mijloacelor informatice este valabil si în cazul în care nu poarta semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, si stampila organului emitent, daca îndeplineste cerintele legale aplicabile în materie.

(4) Prin ordin al ministrului economiei si finantelor se stabilesc categoriile de acte administrative care se emit în conditiile alin.(3).

- art. 46 din acelasi act normativ anterior mentionat, invocat de contestatara, stipuleaza cu privire la nulitatea actului administrativ fiscal ca " Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."

Din prevederile legale anterior mentionate se retine ca elementele pe care trebuie sa le cuprinda o decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata sunt denumirea organului fiscal emitent; data la care a fost emis si data de la care îsi produce efectele; datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, dupa caz; obiectul actului administrativ fiscal; motivele de fapt; temeiul de drept; numele si semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii; stampila organului fiscal emitent; posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia; mentiuni privind audierea contribuabilului.

De asemenea se retine ca decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata ca act administrativ fiscal, nu prevede în mod expres mentiunea calitatii persoanelor împuternicite ci numai numele si semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii si stampila organului fiscal emitent.

Din analiza actului administrativ fiscal contestat, organele de solutionare a contestatiei retin ca acesta intruneste toate elementele prevazute de art.43 din OG 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la pagina 4 decizia de impunere nr. .../....2009 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata fiind semnata si confirmata cu stampila de conducatorul activitatii de inspectie fiscala.

Totodata se retine ca la pct.5 din actul administrativ fiscal respectiv decizia de impunere nr. .../ ...2009 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, se precizeaza ca " La prezenta Decizie de impunere se anexeaza raportul de inspectie fiscala (...) " din care rezulta cu claritate calitatea persoanelor care au întocmit actul administrativ fiscal.



## 2). Relativ la masura de respingere la rambursare a sumei de ... lei

**În fapt**, prin decontul de taxa pe valoare adaugata aferent lunii septembrie 2009, inregistrat la AFP Brezoi sub nr. ....2009, O.M. a optat pentru restituirea unei TVA in suma de ... lei, care a fost diminuată de organele de inspectie fiscala cu debitul suplimentar in suma de ... lei, rezultând o TVA aprobată la rambursare în suma de ... lei.

Prin contestatia asa cum a fost formulata, petenta contesta masura de respingere la rambursare a sumei de .. lei.

**Cauza supusa solutionarii este daca petenta poate beneficia de restituirea taxei pe valoare adaugata înscrisa în decontul de taxa pe valoare adaugata aferent lunii septembrie 2009 în sumă de .. lei în condițiile în care prin decizia de impunere nr. ....2009, s-au stabilit diferențe suplimentare de taxa pe valoare adaugata în quantum de ... lei.**

**În drept**, cauza isi gaseste solutionarea in dispozitiile OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si ale OMF 1857/2007 privind aprobarea Metodologiei de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adugata cu optiune de rambursare

Art. 117 -Restituiri de sume- din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare stipuleaza :

(1) Se restituie, la cerere, debitorului urmatoarele sume:[...] e) cele de rambursat de la bugetul de stat;[...]

(9) Procedura de restituire si de rambursare a sumelor de la buget, inclusiv modalitatea de acordare a dobânzilor prevzute la art. 124, se aproba prin ordin al ministrului economiei si finantelor."

Art. 116- Compensarea- din acelasi act normativ prevede :

(1) Prin compensare se sting creantele administrate de Ministerul Economiei si Finantelor cu creantele debitorului reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la buget, pâna la concurenta celei mai mici sume, când ambele parti dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât si pe cea de debitor, daca legea nu prevede altfel.[...]

(3) Compensarea se face de organul fiscal competent la cererea debitorului sau înainte de restituirea ori rambursarea sumelor cuvenite acestuia, dupa caz. Dispozitiile art. 115 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunztor.

(4) Organul fiscal poate efectua compensare din oficiu ori de câte ori constata existenta unor creante reciproce, cu exceptia sumelor negative din deconturile de taxa pe valoarea adugata fara optiune de rambursare."

*Anexa1 la OMF 1857/2007 , Solutionarea deconturilor cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare stipuleaza urmatoarele :*

" C. Fluxul operatiunilor în cazul deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adugata cu optiune de rambursare solutionate cu inspectie fiscala anticipata[...]

2. După finalizarea controlului fiscal, compartimentul cu atribuții în domeniul inspecției fiscale va întocmi raportul de inspecție fiscală.

3. Dacă în urma inspecției fiscale se stabilesc diferențe care afectează suma solicitată la rambursare, compartimentul cu atribuții în domeniul inspecției fiscale emite decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, care are și rol de decizie de rambursare a TVA, pe care o comunică persoanei impozabile."

Fata de prevederile legale mai sus menționate se reține că în cazul soluționării deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare cu inspecție fiscală anticipată, dacă urmare a acestora se stabilesc diferențe care afectează suma solicitată la rambursare, compartimentul cu atribuții în domeniul inspecției fiscale emite decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, care are și rol de decizie de rambursare a TVA, pe care o comunică persoanei impozabile.

Totodată, în conformitate cu dispozițiile codului de procedură fiscală, înainte de restituirea/rambursarea sumelor convenite operatorului economic, organul fiscal competent efectuează compensarea cu creanța datorată, în speta cu diferența suplimentară stabilită în contul taxei pe valoare adăugată cu ocazia soluționării opțiunii de rambursare formulată prin decont.

Astfel, din decizia nr.../ ....2009 la pct.2.21 Soluționarea decontului de taxă pe valoare adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, rezultă că fata de TVA solicitată la rambursare în suma de .. lei și obligația fiscală stabilită suplimentar în suma de ....lei, s-a stabilit o TVA aprobată la rambursare în suma de .. lei( .. - ... ).

Cum potrivit considerentelor reținute anterior la pct.1 diferența suplimentară de taxă pe valoare adăugată în suma de .. lei este legal datorată de petentă, pe cale de consecință și potrivit prevederilor legale mai sus se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins cererea O.M. cu sediul în localitatea M., jud. Vâlcea, de restituire (rambursare) a taxei pe valoare adăugată pentru această sumă.

**În concluzie** , având în vedere considerentele reținute anterior la pct. 1, urmează ca organele de soluționare să se pronunțe în consecință în sensul respingerii ca neintemeiată a contestației formulate privind măsura de respingere la rambursare a sumei de ... lei.

**3). Referitor la Dispoziția de măsuri nr. ... din data de ....2009 întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Finanțelor Publice a județului Vâlcea.**

**În fapt**, în data de ....2009 sub nr. ..., O.M. din M., județul Vâlcea formulează contestație împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .. din ....2009, act întocmit cu ocazia verificării efectuate la operatorul economic finalizată prin emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. .. din data de ...2009 și a Deciziei de impunere nr. .../.....2009.

**În drept**, art. 209 alin.1 lit a și alin.2 din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările ulterioare prevede :

" (1)Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează :

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal .

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente ".

Așa cum reiese din dispozițiile art. 209 din OG 92/2003, legiuitorul a stabilit o competență de soluționare a contestațiilor în cadrul aceleiași direcții a finanțelor publice teritorială, diferită, în funcție de natura actului administrativ fiscal atacat.

În situația în care acest act este o decizie de impunere, un act asimilat acesteia așa cum apare definit la art. 88 din OG 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, sau un titlu de creanță vamală, competența de soluționare aparține unor organe special constituite la nivelul direcției teritoriale, așa cum apar definite la art. 209 alin. 1 lit.a din același act normativ.

În situația în care se contestă un alt act, care îmbracă caracteristicile unui act administrativ fiscal potrivit legii și nu intră în categoria celor anterior menționate, legiuitorul a stabilit că este competent să soluționeze contestația formulată împotriva acestuia, însuși organul fiscal care l-a emis, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea .

Pct. 5.2 din OMF 519/2005 prind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precizează :

"Alte acte administrative fiscale pot fi : **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, rep. notele de compensare, înștiințări de plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc. "

Așa fiind, întrucât obiectul contestației la acest capăt de cerere îl reprezintă Dispoziția de măsuri nr. ... din data de ...2009, ce intră în categoria altor acte administrative fiscale, organele fiscale emitente ale acestora, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGFP Valcea, au competența materială conferită prin lege, de a se investi cu soluționarea contestației privitor la acest capăt de cerere.

Având în vedere prevederile legale menționate și ținând cont de faptul că în sarcina petentei nu au fost stabilite obligații suplimentare prin dispoziția de măsuri din data de ....2009, contestația privind acest capăt de cerere se va înainta Activității de Inspectie Fiscala din cadrul DGFP Valcea spre a se pronunța asupra acesteia.

În drept, pct.9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate de OMF nr.519/2005 :

" În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia."

**4). Referitor la cererea de suspendare a executarii silite formulată de O.M. privind respingerea la rambursare a TVA în sumă de ... lei stabilită prin Decizia de impunere nr. .../.....2009.**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vâlcea, prin Biroul de Soluționare Contestații are competența materială de se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care atare cereri nu sunt în competența sa materială de soluționare.**

**În fapt**, în completarea contestației formulate la data de ...2009, O.M. din localitatea Malaia , jud. Vâlcea a formulat si cerere de suspendare a executării actelor administrative fiscale atacate, respectiv a Deciziei de impunere nr. .. din ...2009 și Raportului de inspecție fiscală nr. ...2009 privind **respingerea la rambursare a TVA în sumă de .....LEI**, până la soluționarea contestației.

**În drept**, conform prevederilor art. 215 alin. 1 și alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la 31.07.2007 :

*"Suspendarea executării actului administrativ fiscal.*

*(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate[...]."*

În speță sunt incidente și dispozițiile art 14 alin. 1 și 2 din Legea nr. 554/ 2004, potrivit căroră :

*"(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, o dată cu sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ până la pronunțarea instanței de fond.*

*(2) Instanța va rezolva cererea de suspendare, de urgență, cu citarea părților".*

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea societății contestatoare de suspendare a executării deciziei de impunere nr. ../ ...2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală intră sub incidența prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările ulterioare, motiv pentru care Biroul de Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Jud. Vâlcea nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere neavând competența materială, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Având în vedere situația de fapt și de drept, organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1), art.209 alin.(1) lit. a), art. 213 alin. (1), art.216 alin. (1) , din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat la data de 31.07.2007, pct.5.2 și 9.8 din OMF 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se :

## **DECID E :**

**Art. 1** Respingerea contestației formulate de **O.M. M.....** ca neântemeiată pentru suma de .... lei reprezentând taxă pe valoare adăugată respinsă la rambursare.

**Art.2** Declinarea competenței de soluționare a contestației formulate de **O.M. M....** împotriva Dispoziției Nr. .../ ...2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, în favoarea Activității de Inspectie Fiscala Valcea.

**Art.3** Constatarea necompetenței materiale în ceea ce privește cererea de suspendare a executării Deciziei de impunere nr. .../ .....2009, a Raportului de inspecție fiscală nr. .../ ....2009 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organul de inspecție fiscală nr. .../ ....2009, formulată de O.M. cu sediul fiscal în loc. M., județul Vâlcea, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea nu se poate investi cu soluționarea acesteia, care intră în competența instanței judecătorești.

Decizia este definitivă pe cale administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea.

**DIRECTOR COORDONATOR,**