



**Ministerul Finanțelor Publice**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Brăila**



Str. Delfinului Nr.1, Brăila  
Tel: +0239619900,  
Fax: +0239619992  
e-mail:  
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

**DECIZIA Nr. 139**

din data de \_\_\_\_\_.2011

privind soluționarea contestației formulate de

**X S.R.L., Județul Brăila**

înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.\_\_\_\_\_.2011

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.\_\_\_\_.2011, înregistrată sub nr.\_\_\_\_.2011, asupra contestației formulate de X S.R.L. Județul Brăila, împotriva Deciziei de impunere nr.\_\_\_\_.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

X S.R.L. are sediul în Județul Brăila, Comuna \_\_ -, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brăila sub nr.J09\_\_, are CUI RO \_\_ și este reprezentată legal de dl.\_\_\_\_ administrator, care a semnat și a aplicat amprenta ștampilei societății comerciale pe contestație, în original.

Obiectul contestației privește suma totală de lei, din care:

- \_\_\_\_ lei, cu titlu de diferență T.V.A.;
- - lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente T.V.A.,

înscrisă în Decizia de impunere nr.\_\_\_\_.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila.

Privind termenul de depunere al contestației, D.G.F.P. Județul Brăila reține că Decizia de impunere nr.\_\_\_\_.2011, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, a fost comunicată X S.R.L., cu adresa nr.\_\_\_\_.2011, când reprezentantul societății comerciale a confirmat primirea în data de \_\_\_\_\_.2011, înscriind pe aceasta „Am primit un exemplar \_\_\_\_\_.2011”, și că acțiunea în calea administrativă de atac a fost depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, în data de \_\_\_\_\_.2011, înregistrată sub nr.\_\_\_\_.

Ca urmare, se constată că, această contestație a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile procedurale prevăzute de art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și

completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită să soluționeze contestația pe fond.

I. Prin **contestație**, X S.R.L. Județul Brăila se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. 2011 solicitând „*anularea obligației fiscale stabilită suplimentar în sumă de \_ lei*” precum și a „*majorărilor de întârziere, în valoare de - lei, calculate urmare neadmiterii temporare la deducere a T.V.A. în sumă de :\_ lei*”.

În motivarea contestației, societatea comercială menționează că, în mod eronat organul de control a susținut că societatea nu ar fi emis facturi pentru operațiunea de închiriere ambarcațiuni, pentru perioada 2010 – 2010, în condițiile în care aceasta „*a fost emisă în conformitate cu prevederile contractului existent*”, operațiunea taxabilă desfășurându-se pe o perioadă de \_ luni, factura fiind „*legal emisă și încasată la sfârșitul perioadei de închiriere, fapt expres prevăzut și acceptat de către părți conform art. \_ din contract*”.

Totodată, prin contestație se susține că organul de control nu a luat în considerare prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(9) din Legea nr.571/2003, având în vedere faptul că, data stabilită în contract impunea scadența emiterii facturii și implicit exigibilitatea drepturilor și obligațiilor societății, rezultate din contract, la sfârșitul celor trei luni de închiriere.

Concluzionând, contestatoarea susține că organul de control a omis să precizeze că la finele operațiunii s-a emis factura, încercând să interpreteze contractul prin modificarea voinței părților, susținând obligativitatea emiterii a trei facturi fiscale.

Referitor la dreptul de deducere a T.V.A., prin contestație se susține că, prin actul încheiat s-a încercat acreditarea ideii că societatea comercială nu ar avea acest drept „decât în momentul realizării de operațiuni taxabile”, deși „textul legii nu prevede un termen sau o anumită valoare pentru desfășurarea operațiunilor taxabile”.

Prin urmare, societatea comercială consideră că „avea drept de deducere a T.V.A. din momentul în care a devenit proprietarul bunurilor”, afirmând că, „în conformitate cu scopul legii dar și cu reglementările similare în plan european dreptul de deducere subzistă chiar și atunci când bunurile achiziționate nu au fost folosite niciodată pentru operațiuni taxabile dacă la momentul achiziției se dovedește a fi existat intenția savârșirii acestor operațiuni”, făcând trimitere la cazul Curții europene de justiție \_\_, art. \_ din Directiva \_\_, Cazul \_\_ ca și cazul \_\_.

În continuarea motivării prin acțiunea formulată contestatoarea recunoaște că „este obligația comerciantului de a dovedi organelor fiscale existența intenției la momentul achiziției bunurilor în scopul desfășurării de operațiuni taxabile”.

Referitor la majorările de întârziere X S.R.L. Județul Brăila menționează că organul de control a greșit în interpretarea legii atât timp cât



încălcând dispozițiile art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu ale art.129 alin.(1), art.134 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1) și art.134<sup>2</sup> alin.(1) din același act normativ.

Prin urmare, prin raport s-a consemnat faptul că s-a procedat la calcularea T.V.A. colectată aferentă contractelor de închiriere menționate, și la stabilirea unei T.V.A. suplimentară pentru luna \_2010 în sumă de \_ lei.

Referitor la T.V.A. deductibilă, prin raportul de inspecție fiscală s-a reținut că, din verificarea efectuată au rezultat aspecte deficiente care au condus la diminuarea temporară, pentru perioada \_2008 – \_2010, a T.V.A. cu suma de \_ lei, prin exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. aferentă ambarcațiunilor de agrement, pontoane, bransament, racord electric, servicii de manipulare și transport, în condițiile în care de la data intrării în patrimoniul societății comerciale și până la data de \_2010, acestea nu au fost utilizate în folosul și pentru realizarea de operațiuni taxabile, încălcând prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, s-a menționat și faptul că, începând cu data de \_2010, agentul economic și-a definit destinația utilizării bunurilor în folosul operațiunilor taxabile prin încheierea de contracte de închiriere în scop de agrement a ambarcațiunilor proprietatea X S.R.L. Județul Brăila.

Concluzionând aspectele prezentate, organul de inspecție fiscală a menționat că au fost stabilite în sarcina X S.R.L. Județul Brăila, T.V.A. colectată suplimentară în sumă de \_ lei și majorări de întârziere în sumă de - lei pentru nedeclararea și nevirarea la termen a T.V.A. stabilită suplimentar temporar în sumă de \_ lei.

III. Din analiza actelor și documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu prevederile legale aplicabile speței și având în vedere motivațiile invocate de contestatoare, se rețin următoarele:

**Privind suma totală de \_ lei, din care: \_ lei, cu titlu de diferență T.V.A., - lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente T.V.A., cauza supusă soluționării este dacă X S.R.L. Județul Brăila datorează bugetului de stat această sumă în condițiile în care, privind T.V.A. deductibilă, societatea comercială nu și-a definit scopul economic al tranzacțiilor efectuate la momentul achizițiilor bunurilor, iar privind T.V.A. colectată, nu a respectat principiul independenței exercițiului.**

**În fapt**, în data de \_2008 agentul economic a importat din \_ \_ șalupe de agrement, pentru care societatea comercială a achitat taxe vamale în valoare totală de \_ lei, din care T.V.A. în sumă de \_ lei.

Ulterior acestui import, contribuabilul a achiziționat \_pontoane, sistem baliză și terminal utilități, în valoare totală de \_ lei, din care T.V.A. în sumă de \_ lei, a efectuat racordul electric și bransamentul pentru acostare

ambarcațiune, în valoare totală de \_ lei, din care T.V.A. în sumă de \_ lei și un ponton, în valoare totală de \_ lei, din care T.V.A. în sumă de \_ lei.

D.R.A.O.V. Galați a stabilit în sarcina X.S.R.L. Județul Brăila, prin Decizia nr.\_.2009 privind obligațiile suplimentare, o diferență de T.V.A. în sumă de \_ lei, datorată pentru importul efectuat, având în vedere că, în valoarea în vamă a mărfii nu au fost incluse și cheltuielile de transport aferente.

Pentru serviciile de transport și manipulare aferente ambarcațiunilor societatea comercială a dedus T.V.A. în sumă de \_ lei.

În data de \_2011, Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, pe baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală a emis pentru X S.R.L. Județul Brăila, ca urmare a reverificării dispuse de D.G.F.P. Județul Brăila, Decizia de impunere nr.\_, prin care a menționat, **referitor la T.V.A. colectată**, că societatea comercială nu a emis facturi către S.C. Y S.R.L. și S.C. Y2 S.R.L. , beneficiarii serviciilor de închiriere pe perioada \_2010 – \_.2010, în scop de agrement, a ambarcațiunilor proprietatea X S.R.L. Județul Brăila, potrivit contractelor nr.\_.2010 și nr.\_.2010, precum și faptul că nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile obținute din aceste închirieri și nici T.V.A. colectată aferentă, motiv pentru care s-a procedat la calcularea în sarcina acesteia a unei T.V.A. colectată suplimentară, în sumă totală de \_ lei.

**Referitor la T.V.A. deductibilă**, prin raportul de inspecție fiscală s-a reținut că, din verificarea efectuată s-a constatat că societatea comercială a diminuat, temporar, pentru perioada \_ 2008 – \_ 2010, T.V.A. cu suma de \_ lei, prin exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. aferentă ambarcațiunilor de agrement, pontoane, bransament, racord electric, servicii de manipulare și transport, în condițiile în care de la data intrării în patrimoniul societății comerciale și până la data de \_.2010, acestea nu au fost utilizate în folosul și pentru realizarea de operațiuni taxabile, încalcându-se astfel prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, s-a menționat și faptul că, începând cu data de \_2010, agentul economic și-a definit destinația utilizării bunurilor în folosul operațiunilor taxabile prin încheierea de contracte de închiriere în scop de agrement a ambarcațiunilor proprietatea X S.R.L. Județul Brăila.

Pentru T.V.A. stabilită suplimentar temporar în sumă de \_ lei, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de - lei.

**În drept**, privind dreptul de deducere a T.V.A. la momentul achiziționării bunurilor sunt aplicabile prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în interpretarea căroră:

**„Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**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; ...”.**

Având în vedere cadrul legal menționat, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate este deductibilă doar în situația în care societatea comercială demonstrează cu documente că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la deductibilitatea T.V.A. aferentă achizițiilor, în raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, devin aplicabile și următoarele dispoziții normative:

Potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„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 reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”**

Prin urmare, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului 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. În acest sens, o tranzacție justificată din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Așadar, contrar susținerilor contestatoarei, simpla achiziție a unui bun pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului achiziționat, în funcție de care aceasta are dreptul de a beneficia de deductibilitate fiscală a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Ori, în speță, se constată faptul că, la data achiziției ambarcațiunilor, respectiv \_ 2008, și a pontoanelor, a sistemului de baliză și terminalului utilității pontonului, precum și a racordului electric al acestora, în \_ – 2009, societatea comercială nu a prezentat dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acesteia de a desfășura activități economice care dau drept de deducere a T.V.A.

Față de cele menționate, se reține că, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la reîncadrarea tranzacției, pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, în sensul în care nu a acordat drept de deducere a T.V.A. la data achiziționării bunurilor, ci în momentul în care societatea comercială și-a definit scopul economic al tranzacției, respectiv închirierea ambarcațiunilor de agrement.

De altfel, însăși contestatoarea recunoaște în motivarea acțiunii obligația de a dovedi organelor fiscale existența intenției la momentul achiziției bunurilor în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, sarcină îndeplinită tocmai în luna\_2010.

Mai mult, și jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, prin hotărârea dată în speța \_\_, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de T.V.A. iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă. În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a T.V.A., în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragraf \_\_ din aceeași hotărâre).

La paragraful \_\_ din speța \_\_, se face trimitere la paragraful \_\_ a speței \_\_, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și că art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

La rândul său, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de T.V.A. instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea T.V.A. a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factură care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) și a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Este evident că jurisprudența comunitară prevede că exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile având obligația de a justifica cu dovezi obiective, care să susțină intenția declarată a acestora, de a desfășura activități economice care dau dreptul de deducere a taxei.

Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă, în condițiile în care legislația fiscală și

jurisprudența obligă acea persoană să-și justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de T.V.A.

De altfel, se constată că organul de inspecție fiscală a acordat drept de deducere a T.V.A. din momentul în care societatea comercială a îndeplinit condițiile legale, fiind astfel în măsură a demonstra prin dovezi obiective intenția de utilizare a bunurilor în scopul activităților sale taxabile, respectiv în luna \_ 2010.

Concluzionând, D.G.F.P. Județul Brăila constată că, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la diminuarea temporară a cuantumului T.V.A. deductibilă, cu suma de \_ lei, pe perioada cuprinsă între data achiziției fiecărui mijloc fix și serviciu prestat și până la \_.2010, când agentul economic și-a definit destinația utilizării bunurilor în folosul operațiunilor taxabile, consecința fiind stabilirea în sarcina X S.R.L. Județul Brăila a majorărilor de întârziere aferente în sumă de - lei.

Pentru cele ce preced, contestația privind suma de - lei, reprezentând majorări de întârziere aferente T.V.A. se privește **ca neîntemeiată** urmând a fi **respinsă** ca atare.

Privind T.V.A. colectată, în drept, D.G.F.P. Județul Brăila reține că în conformitate cu dispozițiile pct.259(1) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, „*veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora*”.

Ori, în speță, s-a constatat că prestarea de serviciu are caracter lunar, respectiv ambarcațiunile au fost închiriate partenerilor lunar, începând cu \_ 2010.

Totodată, potrivit principiului independenței exercițiului definit de pct.42 din actul normativ citat, trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau a plății cheltuielilor.

Ca urmare, având în vedere faptul că ambarcațiunile au fost închiriate lunar și veniturile trebuie înregistrate similar în contabilitatea X S.R.L. și anume în lunile\_, \_ și \_ 2010, și nicidecum la momentul încasării lor, respectiv septembrie 2010.

Având în vedere acest context legislativ, în ceea ce privește T.V.A. se constată că, prevederea legală la care face trimitere contestația se referă la operațiunile de închiriere pentru care s-au încheiat contracte cu scadențe periodice de efectuare a plății „**la fiecare dată**”, deci nu vizează acele contracte cu un singur termen de plată, respectiv la sfârșitul contractului.

De altfel, temeiul de drept invocat, fiind unul de natură fiscală nu are forța juridică de a aduce derogări de la principiul contabil mai sus menționat, în sensul în care veniturile și implicit T.V.A. aferente lor ar trebui înregistrate, potrivit contestației, nu la momentul realizării lor, în speță în lunile \_, \_ și \_2010, ci la data plății stabilită în contract.



Pe cale de consecință contestația formulată de X S.R.L. Județul Brăila privind suma de \_ lei, reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar, se privește ca **neîntemeiată** urmând a fi **respinsă ca atare**.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.209 alin.(1) lit. a), art.210 și art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

### **DECIDE:**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de X S.R.L., cu sediul în Județul Brăila, Comuna \_\_, pentru suma totală de \_ lei, din care: \_ lei, cu titlu de diferență T.V.A., - lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente T.V.A., înscrisă în Decizia de impunere nr.\_2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila.

În temeiul art.210 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Tribunalul Brăila, potrivit art.218 alin.(2) din același act normativ, în termen de 6 luni de la data comunicării.