

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
 Direcția generală de soluționare a contestațiilor

DECIZIA nr. I 2008
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. C S.A

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală cu privire la contestația formulată de **S.C. C S.A** împotriva deciziei de impunere din 14.01.2008 încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice– Activitatea de inspecție fiscală prin care s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de y lei.

Din totalul taxei pe valoarea adăugată respinsă la rambursare societatea contestă suma de **z lei**.

De asemenea, societatea contestă și majorări de întârziere în sumă de **w lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, **S.C. C S.A** contestă și Dispoziția din 14.01.2008 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data comunicării deciziei de impunere , respectiv 16.01.2008, potrivit stampilei societății aplicată pe decizia de impunere și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice, respectiv 15.02.2008, așa cum rezultă din stampila registraturii acestei instituții.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 alin. (1) lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și de Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1354/2007 pentru actualizarea marilor contribuabili prevăzuți de

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 753/2006 privind organizarea activitatii de administrare a marilor contribuabili (pozitia nr. 618), cu modificarile si completarile ulterioare, Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra contestației.

I. SC C SA contesta decizia de impunere din 14.01.2008 emisa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice– Activitatea de inspectie, precizând următoarele:

Referitor la incalcarea dreptului contribuabilului de a fi ascultat:

Organele de inspectie fiscala au acordat societatii un termen de doar doua zile lucratoare pentru prezentarea punctului de vedere. Astfel, prin adresa din 10.01.2008 organele de inspectie fiscala au adus la cunostinta C faptul ca discutia finala asupra constatarilor stabilite prin raportul de inspectie fiscala urma sa aiba loc in data de 14.01.2008.

La aceasta data, fiind practic in imposibilitate de a lua cunostinta de toate constatările organelor de inspectie fiscala, societatea nu si-a exprimat punctul de vedere si a solicitat amanarea discutiei finale. In vederea respectarii dreptului sau de a fi ascultata, societatea a depus la Directia generala a finantelor publice adresa prin care a solicitat un termen rezonabil pentru pregatirea punctului de vedere.

In fapt, societatii nu numai ca nu i s-a acordat aceasta posibilitate, dar in aceeasi zi in care a avut loc discutia finala, organele de inspectie fiscala au emis decizia de impunere din 14.01.2008 si dispozitia din 14.01.2008 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

In mod nerealist, organele de inspectie fiscala s-au raportat la raspunsurile date de societate in notele explicative, desi prin art. 9 alin. (2) pct. b din Codul de procedura fiscala legiuitorul a avut in vedere situatia in care starea de fapt constatata de autoritatile fiscale nu s-a modificat substantial fata de obligatiile fiscale declarate de contribuabil, ceea ce nu este aplicabil in speta in cauza.

Legiuitorul a folosit termenul de „creanta fiscala”, ori creanta fiscala se individualizeaza prin declararea acesteia de catre contribuabil sau prin actele administrative fiscale intocmite de autoritatile fiscale. Astfel, s-ar ajunge la situatia absurda in care raspunsurile la notele explicative ar inlocui discutia finala, iar contribuabilul nu ar mai avea posibilitatea de a-si expune punctul de vedere desi acesta nu poate

cunoaste modul in care autoritatile fiscale vor interpreta raspunsurile date prin notele explicative.

Incalcarea dreptului contribuabilului de a fi ascultat (garantie a dreptului de aparare) atrage nulitatea actelor administrative contestate in conditiile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila, respectiv in conditiile producerii unei vatamarii societatii.

Referitor la lipsa temeiului de fapt si a temeiului legal:

Potrivit art. 43 alin. (2) lit. e si lit. f din Codul de procedura fiscala, unele dintre mentiunile obligatorii ale actului administrativ fiscal sunt date de „motivele de fapt” si „temeiul de drept” care au stat la baza emiterii acestuia, respectiv la justificarea emiterii acestuia..

O parte din actele administrative contestate nu mentioneaza temeiurile faptice care au stat la baza masurilor luate si obligatiilor stabilite in sarcina societatii si nici temeiul de drept.

Acest aspect este de natura sa puna societatea in imposibilitate de aparare, impiedicand si posibilitatea organului de solutionare a contestatiei de a cenzura legalitatea actelor administrative fiscale, fiind in mod evident incalcate dispozitiile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta chiriilor:

Societatea a dedus TVA aferenta chiriilor in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a din Codul fiscal intrucat are in obiectul de activitate exclusiv operatiuni care dau drept de deducere, iar toate achizitiile sunt aferente activitatilor din obiectul de activitate.

Societatea detinea la momentul inspectiei fiscale toate facturile aferente chiriilor, facturi ce sunt in conformitate cu prevederile legale in vigoare

Nici art. 146 si nici pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal nu conditioneaza exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta chiriilor de detinerea unei copii a notificarii depuse de locatori privind aplicarea regimului de taxare pentru operatiunile de inchiriere de bunuri imobile.

In conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a si art. 146 alin. (1) lit. a din Codul fiscal si cele ale pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vederea exercitarii dreptului de deducere a TVA aferenta chiriilor societatea nu are nicio obligatie legala de a solicita o copie a notificarii depuse la autoritatile fiscale de

catre locatori pentru aplicarea regimului de taxare a TVA aferenta chiriilor.

In ceea ce priveste prevederile pct. 40 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, societatea nu este in masura sa aprecieze daca locatorii au aplicat sau nu corect regimul de taxare pentru chirii si prin urmare nu poate solicita stornarea facturilor pentru chirii emise cu TVA.

Mai mult, sarcina verificarii corectitudinii tratamentului TVA aplicat chiriilor de catre locatori cade in sarcina organelor de inspectie fiscala care, in conformitate cu art. 65 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aveau obligatia sa motiveze anularea dreptului de deducere a TVA aferenta chiriilor pe baza de probe sau constatari proprii, in speta prin documente administrative din care sa reiasa faptul ca locatorii au aplicat in mod eronat TVA chiriilor.

La momentul inspectiei fiscale consemnate in raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au prezentat societatii niciun document administrativ care sa ateste ca locatorii au aplicat incorect regimul de taxare a chiriilor si ca prin urmare societatea nu are drept de deducere a TVA aferenta acestor chirii.

Chiar in situatia in care s-ar fi stabilit in urma unor inspectii fiscale ca locatorii au aplicat in mod eronat TVA aferenta chiriilor, organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile pct. 40 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, ar fi avut obligatia sa dispuna stornarea facturilor pentru chirii emise de locatori, emiterea de noi facturi in regim de scutire si nicidecum anularea la SC C SA a dreptului de deducere a TVA aferenta chiriilor.

Avand in vedere cele de mai sus, societatea considera ca a indeplinit toate obligatiile prevazute de lege cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta chiriilor.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 14.01.2008, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 14.01.2008, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice– Serviciul inspectie fiscala, au constatat urmatoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Perioada verificata **01.09.2006 - 31.07.2007.**

Inspectia fiscala s-a efectuat si in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare aferente perioadei aprilie – iulie 2007.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA aferenta contravalorii chiriilor pentru imobile (spatii pe care sunt montate antenele) intrucat societatea nu a prezentat toate notificările referitoare la taxarea prestării serviciului de inchiriere la data emiterii de către locatori a facturilor cu TVA, conform pct. 40 titlul VI din Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

Prin adresa, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii notificările pentru cele 193 de societati care nu le-au prezentat. Pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au analizat si au luat in calcul notificările prezentate de societate dupa data adresei mai sus mentionate, ultimele notificari fiind prezentate de societate in data de 10.01.2008.

Urmare inspectiei fiscale, situatia TVA solicitata la rambursare se prezinta astfel:

Luna aprilie 2007

Urmare inspectiei fiscale, nu a fost acceptata la deducere TVA reprezentand:

- TVA aferenta contravalorii chiriilor pentru spatii comerciale avand in vedere ca in notificările inaintate societatii, furnizorii au optat pentru taxarea operatiunilor, ulterior datei emiterii facturilor cu TVA, fie au optat pentru taxare de la o data ulterioara depunerii notificarii;
- TVA aferenta contravalorii chiriei pentru imobile (spatii pe care sunt montate antenele) intrucat societatea nu a prezentat notificările referitoare la taxarea prestării serviciului de inchiriere la data emiterii facturilor cu TVA de către locatori
- TVA dedusa de pe facturile primite de la diversi locatori, reprezentand prestari de servicii de inchiriere apartamente si achizitii de utilitati, prestari/achizitii efectuate de C pentru a fi puse cu titlu gratuit la dispozitia persoanelor expatriate, angajate ale societatii cu contract de munca, aceste achizitii nefiind destinate realizarii de operatiuni taxabile ale societatii.

Luna mai 2007

In urma inspectiei fiscale, diferenta de TVA stabilita in plus la luna mai 2007, provine din:

- TVA neacceptata la deducere aferenta contravalorii chiriilor pentru spatii comerciale avand in vedere ca in notificarile inaintate societatii, furnizorii au optat pentru taxarea operatiunilor, ulterior datei emiterii facturilor cu TVA, fie au optat pentru taxare de la o data ulterioara depunerii notificarii;
- TVA neacceptata la deducere aferenta contravalorii chiriilor pentru imobile (spatii pe care sunt montate antenele) intrucat societatea nu a prezentat notificarile referitoare la taxarea prestarii serviciului de inchiriere la data emiterii facturilor cu TVA de catre locatori
- reintregire la luna mai, de catre organele de inspectie fiscala, a TVA dedusa de societate in perioada ianuarie – aprilie 2007 si stornat in luna mai prin trecerea acestuia pe cheltuiala. TVA provine din facturile primite de la diversi locatori, reprezentand prestari de servicii de inchiriere apartamente si achizitii de utilitati, prestari/achizitii efectuate de C pentru a fi puse cu titlu gratuit la dispozitia persoanelor expatriate, angajate ale societatii cu contract de munca, aceste achizitii nefiind destinate realizarii de operatiuni taxabile ale societatii.

Luna iunie 2007

Urmare inspectiei fiscale, nu a fost acceptata la deducere TVA reprezentand:

- TVA aferenta contravalorii chiriilor pentru spatii comerciale avand in vedere ca in notificarile inaintate societatii furnizorii au optat pentru taxarea operatiunilor, ulterior datei emiterii facturilor cu TVA
- aferenta contravalorii chiriilor pentru imobile (spatii pe care sunt montate antenele) intrucat societatea nu a prezentat notificarile referitoare la taxarea prestarii serviciului de inchiriere la data emiterii facturilor cu TVA de catre locatori

Luna iulie 2007

Urmare inspectiei fiscale, nu a fost acceptata la deducere TVA reprezentand:

- reintregire TVA aferenta facturilor de chirii primite de la SC A SRL, emise initial cu TVA si stornate in luna iulie 2007, avand in vedere ca in notificarea inaintata societatii optiunea de taxare este cu data de 01.06.2007
- TVA aferenta contravalorii chiriilor pentru imobile (spatii pe care sunt montate antenele) intrucat societatea nu a prezentat notificările referitoare la taxarea prestării serviciului de inchiriere la data emiterii facturilor cu TVA de catre locatori.

III. Luând in considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

In ceea ce priveste argumentele contestatoarei referitoare la incalcarea dreptului contribuabilului de a fi ascultat, se retine ca potrivit art. 9 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, *“inaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”*, insa pentru incalcarea acestei obligatii nu este prevazuta o sanctiune.

Mai mult, alin. (2) al articolului mai sus mentionat, stipuleaza cazurile de exceptie in care nu se aplica regula generala referitoare la dreptul contribuabilului de a fi ascultat, intre acestea fiind si acela al acceptarii informatiilor *“prezentate de contribuabil, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere”*, iar din documentele aflate la dosarul cauzei reiese ca reprezentantilor societatii le-au fost luate note explicative referitoare la obiectul inspectiei fiscale.

Avand in vedere cele de mai sus, acest argument al societatii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei, S.C. C S.A avand posibilitatea de a-si formula sustinerile pe calea administrativa de atac, societatea nefiind prejudiciata in dreptul de a fi ascultata in raport de dispozitiile art. 9 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata.

In ceea ce priveste lipsa motivelor de fapt si a temeiului de drept se retine ca atat in raportul de inspectie fiscala din 14.01.2008 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, cat si in aceasta decizie, organele de inspectie fiscala au prezentat atat prevederile legale incalcate de societate, respectiv pct. 40 din Hotararea Guvernului nr.

44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si motivele de fapt, respectiv neprezentarea notificarilor intocmite si inregistrate de catre prestatori la organele fiscale teritoriale competente in scopul taxarii operatiunilor de inchiriere, astfel incat nici acest argument nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

1) Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de **z lei**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC C SA poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta chiriilor facturate de diversi prestatori, in conditiile in care acestia nu au depus la organele fiscale teritoriale notificarea pentru taxarea operatiunilor de inchiriere.

In fapt, in perioada aprilie – iulie 2007, SC C SA a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de z lei, aferenta chiriei facturata de diversi furnizori pentru imobile, respectiv spatii pe care sunt montate antene ale societatii contestatoare.

Pe considerentul ca SC C SA nu a prezentat notificările intocmite si inregistrate de catre prestatori la organele fiscale teritoriale competente in scopul taxarii operatiunilor de inchiriere, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita si inscrisa in facturile de chirie.

In drept, potrivit art. 141 alin. (2) lit. e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata de Legea nr. 343/2006, *"următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:*

[...]

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

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

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare autovehiculelor;

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

4. închirierea seifurilor;

[...]”, iar potrivit alin. (3) al art. 141 din actul normativ mai sus menționat, “*orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.*”

Astfel, aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile Titlului VI pct. 38 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificată și completată prin Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 care precizează:

“(1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9).

[...]

(3) **Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare.** În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.

[...]

(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).

(6) Persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesionarea sau arendarea de bunuri imobile, trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa 1 la prezentele norme în termen de 90 de zile de la data aderării.

[...]”.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine faptul ca inchirierea este o operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata, iar in cazul in care se doreste taxarea acestei operatiuni prestatorul trebuie sa depuna o notificare in acest sens la organul fiscal teritorial, iar taxarea se aplica de la data inscrisa in notificare.

Totodata, asa cum rezulta din alin. (6) al pct. 38 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, mai sus mentionat, dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, aveau obligatia sa notifice in termen de 90 de zile de la data aderarii si persoanele impozabile care au optat tacit inainte de aderare pentru operatiunile de inchiriere de bunuri imobile.

Se retine ca printr-o adresa, organele de inspectie fiscala au solicitat contestatoarei sa prezinte notificările privind optiunea de taxare, pentru un numar de 193 persoane juridice enumerate in adresa mai sus mentionata si de la care contestatoarea a inchiriat diverse imobile si a primit facturi fiscale cu TVA.

Prin anexa nr. 30 la raportul de inspectie fiscala, sunt mentionati furnizorii pentru care contestatoarea nu a prezentat notificările depuse la organul fiscal competent din care sa rezulte ca prestatorii au optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operatiunile de inchiriere a imobilelor in cauza.

Se retine ca nici in sustinerea contestatiei SC C SA nu a prezentat notificările mai sus mentionate, solicitate de catre organele de inspectie fiscala.

In aceste conditii sunt aplicabile prevederile Titlului VI pct. 40 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum au fost modificate si completate prin Hotararea Guvernului nr. 1861/2006, care precizeaza:

“40. Cu excepția celor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Instituțiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitățile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestații de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat

pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.”

Se retine ca prin aceste reglementari legiuitorul a dat posibilitatea persoanelor impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata sa opteze pentru aplicarea regimului de taxare pentru operatiunile prevazute la art. 141 alin. (2), lit. e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Se retine astfel ca beneficiarii unor astfel de operatiuni pentru care nu a fost depusa o notificare nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita, acestia avand obligatia sa solicite prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unei noi facturi fara taxa pe valoarea adaugata.

Totodata, beneficiarul cunoscand faptul ca operatiunea de inchiriere este o operatiune scutita, precum si faptul ca nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru o astfel de operatiune decat in cazul in care ar fi fost depusa o notificare de solicitare a taxarii de catre prestator, era obligat, chiar daca acest lucru nu este prevazut expres in lege dar decurge in mod logic din prevederea mai sus mentionata, sa solicite prestatorului dovada depunerii acestei notificari. In cazul nedepunerii acesteia beneficiarul ar fi putut sa solicite prestatorului, in conditiile legii, stornarea facturii cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unei noi facturi fara taxa pe valoarea adaugata.

Astfel, argumentul societatii cu privire la faptul ca SC C SA nu are nicio obligatie legala de a solicita furnizorilor o copie a notificarii depusa de acestia la autoritatile fiscale din care sa rezulte optiunea pentru aplicarea regimului de taxare a operatiunilor de inchiriere imobile, si afirmatia referitoare la faptul ca societatea contestatoare nu este in masura sa aprecizeze daca furnizorii au aplicat sau nu corect regimul de taxare pentru operatiune de inchiriere aceasta fiind in sarcina organelor de inspectie fiscala, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat in conditiile prevederilor Titlului VI pct 40 din Hotararea Guvernului 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea trebuia sa verifice daca sunt indeplinite conditiile legale pentru a putea beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata.

In situatia in care prestatorii au facturat în mod eronat cu TVA operatiunea de inchiriere, SC C SA, in calitate de beneficiar, avea obligatia să solicite prestatorilor stornarea facturii cu TVA și emiterea unei

noi facturi fără TVA, obligatie prevazuta in mod expres titlul VI pct. 40 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au luat in considerare notificările prezentate de SC C SA.

In consecinta, intrucat contestatoarea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala toate notificările solicitate, acestea in mod legal nu au acordat SC C SA dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturile fiscale emise de prestatori pentru care contestatoarea nu a prezentat notificările depuse la organul fiscal competent din care sa rezulte ca acestia au optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operatiunile de inchiriere a imobilelor in cauza, fapt pentru care pentru acest capat de cerere contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

Argumentele societatii contesatoare cu privire la faptul ca a dedus TVA aferenta chiriilor in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a din Codul fiscal intrucat are in obiectul de activitate exclusiv operatiuni ce dau drept de deducere, toate achizitiile fiind aferente activitatilor din obiectul de activitate, iar la momentul inspectiei fiscale detinea toate facturile aferente chiriilor, facturi ce sunt in conformitate cu prevederile legale in vigoare, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat aceste prevederi reglementeaza deductibilitatea TVA pentru achizitiile reprezentand operatiuni taxabile facturate de furnizori/prestatori si nu pentru operatiuni scutite de TVA, iar asa cum s-a retinut si mai sus, in conditiile prevederilor Titlului VI pct 40 din Hotararea Guvernului 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, societatea trebuia sa verifice daca sunt indeplinite conditiile legale pentru a putea beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta chiriei.

Prin urmare, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru operatiunea de inchiriere, se exercita in situatia in care furnizorul ar fi depus o notificare de solicitare a taxarii acestei operatiuni, nefiind suficient, in acest caz ca factura sa fie completata conform prevederilor legale.

De asemenea, argumentul societatii cu privire la faptul ca sarcina verificarii corectitudinii tratamentului TVA aferenta chiriilor de catre locator cade in sarcina organelor de inspectie fiscala care, in conformitate cu art. 65 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003

privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aveau obligatia sa anuleze dreptul de deducere a TVA aferenta chiriilor pe baza de probe sau constatari proprii, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala, la anularea dreptului de deducere a TVA inscrisa in facturile de chirie au avut la baza prevederile pct. 40 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, anterior precizate, precum si constatari cu privire la faptul ca SC C SA nu a prezentat notificările depuse la organul fiscal competent din care sa rezulte ca prestatorii au optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operatiunile de inchiriere a imobilelor in cauza.

Mai mult, organele de inspectie fiscala au solicitat contestatoarei sa prezinte notificările privind optiunea de taxare, pentru un numar de 193 persoane juridice de la care contestatoarea a inchiriat diverse imobile si a primit facturi fiscale cu TVA, insa contestatoarea nu a prezentat toate notificările solicitate.

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala au fost analizate si luate in considerare notificările depuse de contestatoare urmare acestor solicitari.

Totodata, argumentul contestatoarei referitor la faptul ca in situatia in care urmare inspectiei fiscale se stabileste ca prestatorii au aplicat in mod eronat regimul de taxare pentru operatiunile de inchiriere, organele de inspectie fiscala ar fi avut obligatia sa dispuna stornarea facturilor de chirie si emiterea de noi facturi in regim de scutire si nicidecum anularea la SC C SA a dreptului de deducere a TVA aferenta chiriei facturata, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat obligatia de a solicita stornarea facturilor emise eronat cu TVA de catre prestatori, revenea beneficiarului, respectiv societatii contestatoare, asa cum este reglementat in mod expres de actele normative in vigoare pentru perioada verificata, precizate mai sus.

2) Referitor la majorările de intarziere in suma de **q lei**, aferente taxei pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei in conditiile in care, prin contestatie, SC C SA nu aduce nici un

argument in sustinerea cauzei.

In fapt, prin contestatia formulata, S.C. C S.A precizeaza ca in mod nelegal organele de inspectie au anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de z lei aferenta chiriilor facturate de diversi prestatori si au stabilit accesorii aferente acestei sume.

Intrucat contestatoarea nu a mentionat cuantumul majorarilor de intarziere contestate, prin adresa Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat S.C. C S.A sa precizeze cuantumul sumei contestate reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prin adresa, contestatoarea precizeaza ca majorarile de intarziere contestate, aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de z lei, sunt de w lei.

Nici prin contestatia formulata si nici ulterior prin adresa contestatoarea nu aduce niciun argument in sustinerea contestatiei pentru majorarile de intarziere in suma de w lei.

Mai mult, prin decizia de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina S.C. C S.A majorari de intarziere in suma totala de t lei aferente taxei pe valoarea adaugata.

Asa cum rezulta din decizia de impunere contestata suma de t lei se compune din:

- Majorari de intarziere aferente diferentelor stabilite urmare inspectiei fiscale pentru perioada septembrie 2006 – martie 2007, deoarece societatea a beneficiat de rambursare cu control ulterior pentru sumele solicitate
- Majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata dedusa eronat de pe facturi emise de o societate neinregistrata ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata.

Astfel, majorarile de intarziere contestate de societate nu sunt aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de z lei, respinsa la rambursare, asa cum precizeaza S.C. C S.A, pentru aceasta taxa nefiind stabilite prin decizia de impunere contestata majorari de intarziere aferente.

Taxa pe valoarea adaugata in suma de z lei reprezinta taxa respinsa la rambursare, ca urmare a solutionarii deconturilor de TVA cu sume negative si optiune de rambursare aferente perioadei aprilie – iulie 2007 si care a condus la diminuarea taxei pe valoarea adaugata aprobata la rambursare.

Societatea nu se afla in situatia de plata, ci de rambursare, nefiind calculate in sarcina acesteia majorari de intarziere aferente TVA respinsa la rambursare.

In drept, la art. 206 alin. (1) lit. c si lit.d din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

“Contestatia se formulează în scris si va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”, coroborat cu pct.12.1 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipuleaza urmatoarele:

“12.1. Contestatia poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [...]”.

Din dispozitiile legale mentionate mai sus, se retine ca in contestatie societatea trebuie sa mentioneze atat motivele de fapt cat si de drept, precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceste sume.

In consecinta, pentru suma de **q lei**, contestatia formulata de S.C. C S.A se va respinge ca nemotivata.

3) In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva **Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala din 14.01.2008**, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia privind masurile nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala precum si accesorii ale acestora, ci la masuri in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.

In fapt, prin Dispozitia din 14.01.2008 organele de inspectie fiscala au dispus depunerea declaratiilor recapitulative 390 pentru trimestrul I, trimestrul II 2007, diminuarea pierderii fiscale la data de 31.12.2006.

In drept, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze ***“contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala [...]”***

Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede:

“1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului.”

Intrucat masurile stabilite in sarcina S.C. C S.A prin Dispozitia nr. din 14.01.2008 nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta si nici nu reprezinta un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Directia generala de solutionare a contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, potrivit art.209 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, care precizeaza:

“Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente” coroborat cu pct. 5.2 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005 conform caruia, *“alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală,*

republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.”

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre solutionare Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 141 alin. (2) lit. e si alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, Titlului VI pct. 38 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003, art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (2), art.209 alin.(1) si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulata de **SC C SA** pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **z lei**.

2) Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de **SC C SA** pentru suma de **q lei** reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

3) Transmiterea contestatiei formulata de **SC C SA** impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala din 14.01.2008, Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala spre competenta solutionare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicării.