

DECIZIA nr. 208 din 22.03.2013
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector 1, cu adresa nr. x, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, Str. x, sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X, comunicata sub semnatura la data de 07.11.2012, cu adresa nr.x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare in suma de x lei si TVA aprobata la rambursare in suma de x lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare in suma de x lei

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este xita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata SC X SRL solicita anulara totala a TVA respinsa la rambursare pentru perioada 01.04.2009-31.12.2010, in suma de x lei stabilita prin decizia de impunere si prin raportul de inspectie fiscala, in legatura cu onorariul acordat SC X SRL pentru dezvoltarea si organizarea proiectului x, avand in vedere urmatoarele considerente:

In fapt, contestatara a incheiat cu LCS X si LCS X contractul de vanzare-cumparare nr.x.2008 privind constructii si terenuri aferente situate in Cluj, str. x si str. x nr.x si cu persoane fizice contractul de vanzare-cumparare nr. x pentru achizitionarea unui imobil in str. Constanta nr.x, pe care intentioneaza sa construiasca un Ansamblu de locuinte si birouri.

Pentru realizarea xitiei, in data de 7 martie 2008, anterior incheierii contractelor de vanzare-cumparare a terenurilor a fost incheiat un contract cu X, avand ca obiect servicii privind dezvoltarea si organizarea unui proiect imobiliar de anvergura in Romania (intermediere achizitie teren si servicii specifice); conform pct.1 a) din contract onorariul pentru achizitia terenului este de 3% din valoarea contractelor de vanzare-cumparare, iar conform pct.1 b) din contract onorariul este x euro plus TVA (x milioane euro x 3%).

In mod arbitrar si eronat, inspectorii fiscali nu au acceptat deducerea TVA in suma de x lei din facturile emise cu TVA in cota de 19% si 24%, invocand art.11 (1) din Codul fiscal considerand ca valoarea la care trebuia calculat comisionul este cea stabilita in autorizatiile de construire, respectiv x lei si nu x mil. Euro, rezultand un comision in suma de x lei fata de x lei stabilita de societate si o baza la care a fost aplicata TVA in suma de x lei, pentru care a fost calculata TVA in suma de x lei (x lei cu

cota de 24%, la o baza de x lei din factura nr. x/19.11.2010 si x lei cu cota de 19%, la o baza de x lei, partial din factura nr. x.2009).

Intre LBx si Dx a existat un litigiu privind prestarea necorespunzatoare a serviciilor pentru care a fost refuzata plata facturilor nr. x.2009 in suma de x euro si nr. x.2010 in suma de x euro, pentru recuperarea creantelor fiind introduse mai multe actiuni in instanta de catre furnizor si a fost inceputa executarea silita, iar prin sentinta comerciala nr.x Tribunalul Alba a admis actiunea si Lx a fost obligata la plata facturilor.

Pentru a evita executarea silita care punea in pericol vanzarea activelor LX catre Dx nu a fost depus apel la sentinta nr.x/2010, dar acesta nu constituie un argument pentru respingerea dreptului de deducere a TVA din facturile emise.

LX considera ca a respectat toate prevederile legale privind exercitarea dreptului de deducere - art.145, art.146 si art.155 din Codul fiscal - iar intentia clara de a desfasura activitate economica, chiar daca proiectul imobiliar nu a fost finalizat nu poate fi pusa la indoiala si implicit dreptul de deducere a TVA aferenta x itiei.

Totodata, contestatara considera ca metoda de calculare a TVA nedeductibila nu este prevazuta in legislatie, metoda de ajustare a pretului considerat just in analiza tranzactiei fiind prevazuta mai degraba pentru preturile de transfer, in timp ce limitarea dreptului de deducere este prevazuta la art.145¹ si la art.147 din Codul fiscal.

De asemenea este invocata jurisprudenta CEJ, respectiv hotararile date in cazurile C-201/04, C-354/2003, C-355/2003, C-484/2003, C-384/2004, C-80/2011 si C-142/2011, care vizeaza dreptul de deducere a TVA in cazul in care beneficiarul a actionat de buna credinta, chiar daca vanzatorul a avut un comportament ilegal sau a facut o frauda.

In consecinta, SC X SRL considera ca dreptul de deducere a TVA in suma de x lei inscrisa in facturile emise de Dootz a fost respins in mod nelegal si nejustificat si implicit dreptul de rambursare si solicita admiterea contestatiei si emiterea unei noi decizii cu respectarea prevederilor legale.

II. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 1 a stabilit urmatoarele:

- TVA stabilita suplimentar de plata x lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de x lei
- TVA aprobata la rambursare in suma de x lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare in suma de x lei.

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

SC X SRL are ca obiect principal de activitate "Cumpararea si vanzarea de bunuri imobiliare proprii" - cod CAEN 6810.

Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 1 au efectuat inspectia fiscala partiala la SC X SRL, pentru perioada 01.04.2009-31.12.2010, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare, cu control anticipat, depus la organul fiscal sub nr. x, in suma de x lei.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X, organele

fiscale au stabilit TVA suplimentar de plata si respinsa la rambursare in suma de x lei, contestata, si au aprobat la rambursare TVA in suma de x lei.

Referitor la TVA de plata in suma de x lei, cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra cuantumului diferentei suplimentare de TVA stabilita de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere acestea nu au fundamentat situatia de fapt si de drept in raport de care au procedat la diminuarea bazei de calcul a TVA deductibila, invocand art.11 din Codul fiscal

In fapt, SC X SRL, a incheiat in data de x.2008, in calitate de angajator, cu SC X SRL, in calitate de executant, Contractul proiectului autentificat sub nr. x.2012, având ca obiect dezvoltarea unui proiect imobiliar in orasul Cluj-Napoca, pentru care este prevazuta plata unui comision de 3%, calculat la valoarea totala a xitiei de x milioane euro, rezultand un comision in suma de x euro.

In baza contractului incheiat, SC X SRL a emis catre SC X SRL, in perioada 20.11.2008-19.11.2010, facturi fiscale avand o baza de impozitare in valoare totala de x lei (x euro), pentru care TVA este in suma de x lei.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. X ce stat la baza deciziei de impunere contestate s-a procedat la diminuarea bazei de calcul a TVA deductibila aferenta facturilor de comision emise de furnizor, considerandu-se ca baza reala la care trebuia calculat comisionul de 3% si aplicata TVA este suma de x lei, reprezentand valoarea totala inscrisa in autorizatiile de construire emise pentru realizarea xitiei si nu x milioane euro conform contractului incheiat.

Astfel, inspectia fiscala a recalculat baza de calcul a TVA deductibila, prin diferenta intre baza in suma de x lei din facturile emise si baza in suma de x lei, rezultata din aplicarea cotei de 3% la valoarea din autorizatiile de construire in suma de x lei, rezultand o baza in suma de x lei, considerata ca facturata in plus, pentru care TVA neacceptata la deducere este in suma de x lei.

Prin decizia de impunere nr. X, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 1 au stabilit in sarcina SC X SRL o diferenta suplimentara de TVA de plata si respinsa la rambursare in suma de x lei, mentionand urmatoarele:

Motivul de fapt:

"(...) echipa inspectie fiscala, considera ca valoarea xitiei justificata cu documente, respectiv proiect, devize, autorizatii, este cea inscrisa in autorizatiile de construire si anume suma de x lei si nu valoarea evidentiata dar nejustificata cu documente din contractul incheiat cu Sc X Srl, in suma de x milioane de euro.

(...) S-a recalculat procentul de 3%, datorat societatii X

- $x \times 3\% = x$ lei

- Valoarea fara TVA a facturilor emise de Sc X, conform punctului 1 b) din contract este de x lei (...);

- valoare facturata in plus de Sc X este de x lei - x lei = x lei;

- valoare facturata in plus in suma de x lei este aferenta facturilor nr.x si nr.x,

astfel:

Factura/data	Baza impozabila	Cota TVA	TVA
x x lei	19%	x lei	
x x lei	24%	x lei	

Temeiul de drept:

Act normativ: "LG571/2003 art. 145 alin. (2), lit. a) privind Codul fiscal, LG571/2003 art. 11, alin. 1".

Prin contestatia formulata, SC X SRL invoca faptul ca metoda de calculare a TVA nedeductibila prin ajustarea pretului considerat just in analiza tranzactiei este arbitrara si eronata, nefiind prevazuta in legislatie, intrucat limitarea dreptului de deducere este prevazuta la art.145¹ si la art.147 din Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 105. - (1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

De asemenea, conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si xigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]"

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat **"organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz", iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".**

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale."

"102.2. Cand este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei. Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile."

"106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala."

În Instrucțiunile privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală se precizează:

"Capitolul III - Constatări fiscale

Pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale se vor avea în vedere și se vor cuprinde în constatările următoarele:

[...]

2. *Obiective minimale avute în vedere*

În acțiunea de inspecție fiscală se vor avea în vedere următoarele obiective minimale:

- verificarea realității declarațiilor fiscale și informative în corelație cu datele din evidența contabilă, registrele societății sau orice alte documente justificative existente în societate ori obținute prin controale încrucișate, precum și cu alte declarații depuse în conformitate cu legile speciale;

- **verificarea existenței contractelor și modul lor de derulare, în vederea determinării tuturor operațiunilor impozabile realizate de contribuabil**, inclusiv identificarea faptică a surselor generatoare de venit;

- verificarea înregistrării tuturor veniturilor aferente activității desfășurate;

- verificarea utilizării documentelor cu regim special, pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2007. După această dată se va verifica modul de alocare și gestionare a documentelor fiscale conform prevederilor legale;

- verificarea modului de înregistrare a cheltuielilor aferente obținerii veniturilor, precum și a tratamentului fiscal al acestora;

- verificarea corectitudinii sumelor utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxe sau contribuțiile datorate.

3. *Baza de impunere*

A. În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impunere, se vor menționa:

- **elementele identificate în activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere;**

- **punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului;**

- **consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;**

- **modul de calcul al bazei impozabile și stabilirea eventualelor diferențe, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției stabilite suplimentar.** Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;

- calculul obligațiilor fiscale accesorii la diferențele de impozite, taxe sau contribuții stabilite de inspecția fiscală;

- stabilirea responsabilităților pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei impozabile și efectuarea de propuneri pentru sancționare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea corectă a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și

stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

Prin urmare, in cazul unei inspectii fiscale, organele de inspectie fiscala trebuie sa aiba in vedere toate aceste criterii si sa procedeze la analiza detaliata a acestora, **cu evidentierea corespunzatoare a elementelor de fapt edificatoare** ce conduc in final la stabilirea tratamentului fiscal al operatiunilor derulate, in conformitate cu dispozitiile fiscale aplicabile in materie.

In speta, organele de inspectie fiscala nu au acceptat deducerea TVA in suma de x lei aferenta facturilor emise de SC X SRL, reprezentand contravaloare comision conform contractului incheiat in data de x.2008, respectiv TVA in suma de x lei din factura nr.x si, partial, TVA in suma de x lei din factura nr.x, cu consecinta stabilirii TVA suplimentara de plata si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

SC X SRL a incheiat, in calitate de cumparatoare, cu SC LCS X SA, cu SC LCS X SA si cu persoanele fizice X si x, in calitate de vanzatoare, contracte de vanzare-cumparare privind constructii si terenuri aferente situate in Cluj, str. x si str. Constanta nr.x, in vederea construirii un Ansamblu de locuinte si birouri.

Pentru edificarea acestei constructii, SC X SRL a obtinut urmatoarele autorizatii de construire si desfiintare, eliberate de Primaria X:

- Autorizatia de construire nr.x.2009 pentru valoarea de x lei;
- Autorizatia de construire nr.x.2009 pentru valoarea de x lei;
- Autorizatia de construire nr.x.2009 pentru valoarea de x lei;
- Autorizatia de construire nr.x.2009 pentru valoarea de x lei;
- Autorizatia de desfiintare nr.x.2008 pentru valoarea de x lei.

Total x lei.

Totodata, in data de x2008, anterior contractelor de vanzare-cumparare, SC X SRL a incheiat, in calitate de angajator, cu SC X SRL, in calitate de executant, "Contractul proiectului x, Romania" autentificat sub nr. x.2012, al carui obiect il constituie prestarea unor servicii in scopul realizarii proiectului imobiliar, respectiv:

A) achizitia terenului, pentru care executantul primeste un comision de 3% la valoarea de x milioane euro, la care se adauga TVA;

B) dezvoltarea/organizarea proiectului, pentru care este prevazuta plata unui onorariu de 3%, calculat la valoarea xitiei totale de x milioane euro, rezultand un comision in suma de x euro plus TVA in doua transe: 50% la emiterea facturii, iar restul de 50% dupa acordarea autorizatiei de constructii.

In perioada noiembrie 2008 - noiembrie 2010, SC X SRL a emis catre SC X SRL, urmatoarele facturi fiscale:

- FF nr.x.2008 in valoare de x lei (x euro), cu TVA in suma de x lei;
- FF nr.x.2009 in valoare de 2x lei (x euro), cu TVA in suma de x lei;
- FF nr.x.2009 in valoare de x lei (x euro), cu TVA in suma de x lei;
- FF nr.x.2010 in valoare de x lei (x euro), cu TVA in suma de x lei.

Rezulta o baza de calcul a TVA in suma de x lei si TVA dedusa de societate conform facturilor emise in suma de x lei.

Prin Nota explicativa nr.x.2012, urmare solicitarii organelor de inspectie fiscala privind justificarea cuantumului xitiei de x milioane euro prevazuta in contractul incheiat cu SC X SRL, reprezentantul societatii precizeaza: "Costurile in suma de x milioane euro au fost estimate de catre LX xn in baza experientei sale profesionale in calitate de

dezvoltator de proiecte imobiliare si in baza planurilor/schitelor concepute de arhitecti in anul 2007. Onorariul furnizorului SC X SRL a fost negociat conform valorii xitiei estimate de LX.”

Totodata, in anexa la nota explicativa x, din data de 23.10.2012, s-au adus justificari pentru fiecare factura emisa, in raport de prevederile contractului incheiat.

Urmare explicatiilor societatii privind valoarea la care a fost stabilit comisionul, prin raportul de inspectie fiscala si prin decizia de impunere se mentioneaza: “(...) *echipa de inspectie fiscala, considera ca valoarea xitiei justificata cu documente, respectiv proiect, devize, autorizatii, este cea inscrisa in autorizatiile de construire si anume suma de x lei si nu valoarea evidentiata dar nejustificata cu documente din contractul incheiat cu Sc X Srl, in suma de x milioane de euro*”, in conformitate cu art.11 alin.1 din Codul fiscal.

Astfel, inspectia fiscala a stabilit ca valoarea la care se aplica comisionul de 3% este cea inscrisa in autorizatiile de construire, in suma de x lei, rezultand o baza de calcul a TVA in suma de x lei ($x \times 3\% = x$ lei), respectiv o diferenta fata de baza de calcul a TVA inscrisa in facturi in suma de x lei (x lei - x lei), considerand ca aceasta este aferenta facturilor nr. x.2009 (x lei) si nr. x (x lei), iar TVA aferenta este in suma de x lei (x lei $\times 19\% = x$ lei - partial din factura nr.x 2009; x lei $\times 24\% = x$ lei).

Cu privire la diferenta suplimentara de TVA in suma de x lei neacceptata la deducere, asa cum s-a retinut anterior, in raportul de inspectie fiscala nr. X, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 1 **s-au limitat sa mentioneze doar** ca valoarea corecta la care trebuia aplicat comisionul de 3% nu este cea stabilita prin contractul incheiat cu SC X SRL, ci valoarea evidentiata in autorizatiile de construire, motivata de faptul ca societatea nu a prezentat documente pentru justificarea valorii comisionului stabilit prin contractul incheiat, fiind justificate cu documente (proiect, devize, autorizatii) numai valorile inscrise in aceste autorizatii, fara a rezulta elementele care au condus la constatarile facute privind determinarea bazei de calcul a TVA deductibila.

In conformitate cu prevederile art.126, art.129, art.137, art.138 si art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

“**Art. 126** - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2); (...).

(9) Operatiunile impozabile pot fi:

a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140; (...).”

“**Art. 129** - (1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128.”

“**Art. 137** - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decât cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;

b) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (3) lit. c), compensatia aferenta;

c) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (4) si (5), pentru transferul prevazut la art. 128 alin. (10) si pentru achiziitiile intracomunitare considerate ca fiind cu plata si prevazute la art. 130¹ alin. (2) si (3), pretul de cumparare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absenta unor astfel de preturi de cumparare, pretul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezinta active corporale fixe, baza de impozitare se stabileste conform procedurii stabilite prin norme;

d) pentru operatiunile prevazute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru realizarea prestării de servicii;

e) în cazul schimbului prevazut la art. 130 si, în general, atunci când plata se face partial ori integral în natura sau atunci când valoarea platii pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilita de parti sau nu poate fi usor stabilita, baza de impozitare se considera ca fiind valoarea normala pentru respectiva livrare/prestare. Este considerata ca valoare normala a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumparator, care se afla în stadiul de comercializare unde este efectuata operatiunea, trebuie sa plateasca unui furnizor/prestator independent în interiorul tarii, în momentul în care se realizeaza operatiunea, în conditii de concurenta pentru a obtine acelasi bun/serviciu. (...).”

“Art. 138. - Baza de impozitare se reduce în urmatoarele situatii:

a) daca a fost emisa o factura si, ulterior, operatiunea este anulata total sau partial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau partiale privind cantitatea, calitatea ori preturile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în conditiile anularii totale ori partiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauza, declarata printr-o hotarâre judecatoreasca definitiva si irevocabila, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care exista un acord scris între parti;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele si celelalte reduceri de pret prevazute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate dupa livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisa începând cu data pronuntării hotarârii judecatoresti de închidere a procedurii prevazute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei, hotarâre ramasa definitiva si irevocabila;

e) în cazul în care cumparatorii returneaza ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circula prin facturare.”

Normele metodologice:

“20. (1) În situatiile prevazute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii își ajusteaza baza impozabila a taxei dupa efectuarea livrării/prestării, sau dupa facturarea livrării/prestării chiar daca livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevazute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării si înregistrării taxei în evidentele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie sa emita facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, dupa caz, fara semnul minus, daca baza de impozitare se majoreaza, care vor fi transmise si beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplica si pentru livrari intracomunitare.

(2) Beneficiarii au obligatia sa ajusteze dreptul de deducere exercitat initial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) si art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operatiunile prevazute la art. 138 lit. a)-c) si e) din Codul fiscal. (...). “

Codul fiscal:

"**Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) **operatiuni taxabile;** (...)."

Potrivit reglementarilor legale mai sus invocate, in sfera operatiunilor impozabile se includ livrarile de bunuri si prestarile de servicii pentru care baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert.

De asemenea, sunt prevazute in mod expres situatiile in care se reduce baza de impozitare a TVA si anume, în cazul în care a fost emisa o factura si, ulterior, operatiunea este anulata total sau partial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, furnizorii avand obligatia sa emita facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, iar beneficiarii sa ajusteze dreptul de deducere exercitat initial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) si art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal.

Totodata, in ceea ce priveste regimul deducerilor, potrivit art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se retine dreptul contribuabililor de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate *numai daca sunt efectuate in beneficiul firmei si daca sunt destinate realizarii **operatiunilor supuse TVA***; pe cale de consecinta, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii, care nu sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile si nu sunt efectuate in beneficiul contribuabililor este nedeductibila.

Or, in raport de dispozitiile legale aplicabile spetei, **din continutul raportului de inspectie fiscala nu rezulta starea de fapt fiscala** ce a condus la recalcularea bazei de calcul a TVA deductibila si la stabilirea de obligatii fiscale suplimentare in sarcina contestatarei, **organele de inspectie fiscala nementionand nicio constatare in ceea ce priveste:**

- necesitatea si realitatea serviciilor achizitionate de catre LX, respectiv daca serviciile au fost efectuate in beneficiul firmei si daca sunt destinate realizarii operatiunilor supuse TVA, in conditiile in care au invocat prevederile art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal;

- valabilitatea termenelor prevazute in autorizatiile de construire si daca valoarea din aceste autorizatii este definitiva, in conditiile in care au stabilit ca valoarea xitiei este in suma x lei conform autorizatiilor de construire, iar aceasta valoare a constituit baza pentru calculul TVA stabilita de catre inspectia fiscala;

- detalierea tratamentului fiscal aplicat de societate pentru serviciile prestate si a motivelor pentru care acest tratament reprezinta o abatere de la prevederile legislatiei aplicabile;

- modul de reincadrare a tranzactiilor in conformitate cu art.11 din Codul fiscal, in conditiile in care potrivit dispozitiilor acestui articol autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze si sa reincadreze tranzactiile efectuate de un contribuabil, pentru a reflecta continutul economic real al acestora, cu conditia analizarii tuturor documentelor si informatiilor pentru a stabili daca utilizarea serviciilor achizitionate a fost facuta in scop economic in intelesul legii fiscale; or, in raportul de inspectie fiscala nu se face nicio mentiune cu privire la aceste aspecte;

- modul in care au fost materializate serviciile prestate in derularea lucrarilor de xitie, efectuarea receptiei lucrarilor de xitie, respectiv a existentei proceselor verbale de receptie a lucrarilor de xitie efectuate, inregistrarea in evidenta contabila a societatii etc.

Se retine faptul ca, organele de inspectie fiscala nu au clarificat complet si clar situatia de fapt a societatii, ci au procedat la stabilirea diferentei de TVA in suma de x

lei, ca urmare a neacceptarii dreptului de deducere a TVA aferenta comisionului facturat pentru serviciile prestate, **fara a rezulta elementele care au condus la convingerea organelor fiscale ca baza de impozitare este nejustificata si fara a face o analiza in detaliu a necesitatii/realitatii serviciilor prestate, existenta documentelor ce probeaza prestarea serviciilor, in conditiile in care contestatara invoca existenta unui litigiu cu furnizorul de servicii, asupra caruia organele fiscale nu se pronunta si nu in ultimul rand dispozitiile legale in baza carora a fost efectuata ajustarea bazei de impozitare, in conditiile in care nu au analizat daca cuantumul serviciilor negociate intre parti se circumscrie valorii de piata a serviciilor similare, daca intre persoanele implicate exista relatii de afiliere si daca aceasta a influentat modul de stabilire a tarifelor practicate.**

Astfel, organele de inspectie fiscala s-au rezumat la diminuarea arbitrara a TVA deductibila, prin neacceptarea deducerii TVA in suma de 1x lei din factura nr. x si, partial, din factura nr. x, fara sa prezinte temeiul legal care a stat la baza luarii acestei masuri, in conditiile in care au invocat, ca motiv de drept pentru stabilirea suplimentara de TVA, art.11 si art.145 alin. 2 din Codul fiscal si prezentand ca simpla motivatie faptul ca societatea nu a formulat apel la Sentinta civila nr.x/2010 pronunata de Tribunalul Alba la data de 09.07.2010 privind litigiul intervenit pentru neplata unor facturi, desi din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca intre SC X SRL si SC X SRL a intervenit o intelegere privind plata facturilor ce a facut obiectul actiunii in justitie, motiv pentru care sentinta civila nu a fost recurata.

Avand in vedere aspectele anterior prezentate rezulta ca motivatiile organelor de inspectie fiscala din cuprinsul raportului **sunt mai mult decat succinte si nu pot contura starea de fapt fiscala** in legatura cu modul de incadrare a TVA neacceptata la deducere, astfel incat organul de solutionare a contestatiei nu poate verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate cu privire la stabilirea diferentei suplimentara de TVA in suma de x lei, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare***".

Conform pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 "*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in **termen de 30 de zile de la data comunicarii**, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*".

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de x lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, **prin analiza detaliata a modului in care societatea a si a consecintelor fiscale si prezentarea acestora in cuprinsul raportului de inspectie fiscala**, cu preluarea corespunzatoare in decizia de impunere emisa pe baza acestui raport.*

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.126, art.129, art.137, art.138 si art.145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 7 alin.(2), art. 65 alin.(2), art. 94 alin.(2), art. 105 alin.(1), art. 109 alin.(1) si alin.(2) si art. 216 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 102.1, pct.

102.2 si pct. 106.4 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, Instructiunilor privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscale si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011:

DECIDE

Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa catre SC X SRL de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 1 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de x lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

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