



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Suceava  
Biroul Soluționare Contestații

**DECIZIA NR. \_125\_**  
din \_\_\_\_17.12.2013\_\_\_\_  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. .... S.R.L.,**  
din mun. Suceava, .....,  
CUI RO .....,  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava  
sub nr. .... din .....

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr. ...., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. ...., cu privire la contestația formulată de **S.C. .... S.R.L.,** din mun. Suceava.

**S.C. .... S.R.L.** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., înregistrat la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., cu privire la suma de ....., reprezentând:

- ..... – TVA;
- ..... – accesorii aferente TVA.

De asemenea, societatea formulează contestație împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., privind măsura de depunere de noi declarații 394 completate corect, pentru perioada 01.01.2009-31.05.2012.

În raport de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv **09.10.2012**, potrivit semnăturii și ștampilei depuse pe adresa nr. .... de înaintare a actelor atacate, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 alin. 1 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la DGFP Suceava sub nr. .... și la AIF Suceava sub nr. ...., așa cum rezultă de pe ștampila Serviciului

Registraturii DGFP și AIF Suceava aplicate pe originalul contestației, aflate la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. .... S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., privind suma de ....., reprezentând TVA și accesorii aferente acesteia, precum și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., privind măsura de depunere de noi declarații 394, completate corect, pentru perioada 01.01.2009-31.05.2012.**

Prin contestația formulată, petenta solicită desființarea actelor atacate.

Astfel, societatea susține că, în urma inspecției fiscale, organele de control au apreciat că facturile nr. ...., nr. .... și nr. ...., emise de SC ..... SRL, au fost înregistrate în contabilitate în mod nejustificat și au respins la deducere TVA în sumă de ..... și au calculat accesorii aferente.

Referitor la susținerea organelor fiscale că societatea nu deține autorizație de construcție valabilă, emisă de organele abilitate, având ca obiect construcția/amenajarea platformei de beton, petenta consideră că pentru executarea prestărilor de serviciu efectuate de SC ..... SRL nu era necesară autorizație de construcție.

Precizează că terenul pe care s-a construit platforma betonată în anul 2011 este în proprietatea sa, respectiv în orașul ..., terenul fiind accidentat și cu mult moloș.

Societatea motivează că au fost necesare lucrări de curățare a terenului, de nivelare și de aducere balast și că serviciile prestate de SC ..... SRL nu au constat în construcția/amenajarea platformei de beton, ci doar în pregătirea terenului pentru construcția ce s-a realizat ulterior.

Petenta susține că deține deviz de lucrări emis de SC ..... SRL pentru suma de ....., din care rezultă cantitatea și valoarea lucrărilor, precum și contractul de prestări servicii nr. ....

Invocă în susținerea contestației prevederile art. 46 din Codul comercial, precizând că obligațiile comerciale se probează cu facturi acceptate de părți, iar existența facturilor acceptate de părți este un fapt suficient pentru probarea obligațiilor comerciale.

Referitor la constatarea organelor fiscale că SC ..... SRL este declarat inactiv începând cu data de 21.03.2012, datorită nedeplinirii declarațiilor fiscale, petenta afirmă că acest fapt nu are nici o relevanță în această cauză, întrucât în perioada în care au fost prestate serviciile (iulie 2010-octombrie 2010), SC ..... SRL îndeplinea toate condițiile legale de funcționare, bilanțul contabil pe anul 2009 fiind publicat și pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, iar bilanțul pe anul 2010 urma să fie depus după data de 31.03.2011, fapt care nu prezintă importanță în cauză.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., s-a stabilit în sarcina S.C. .... S.R.L. suma totală de ....., reprezentând:**

- ..... – TVA;
- ..... – accesorii aferente TVA.

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în perioada iulie 2010-octombrie 2010, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 4 facturi fiscale emise de SC ..... SRL ..., în baza cărora s-au achiziționat servicii de construcții.

Organele fiscale fac precizarea că, potrivit bilanțelor de verificare contabilă, aferente perioadei supusă verificărilor, serviciile în cauză au fost înregistrate în contul 231-„Imobilizari în curs”, iar din explicațiile date de administratorul firmei reiese că acestea au fost necesare pentru construirea/amenajarea unei platforme de beton la stația PECO din loc. ....

Echipa de inspecție fiscală consideră că operațiunile înscrise în cele 4 facturi au fost înregistrate în mod nejustificat în contabilitate, din următoarele motive:

- societatea nu deține autorizație de construcție valabilă emisă de organele abilitate pentru SC ..... S.R.L. având ca obiectiv construcția/amenajarea platformei din beton la punctul de lucru din ...;
- pentru lucrările de amenajare a platformei în cauză, societatea verificată nu deține situații de lucrări/devize din care să reiasă în ce constau prestările de servicii și nici contracte încheiate cu SC ..... SRL. Organele fiscale fac mențiunea că ultimele contracte pe care societatea le-a încheiat cu SC ..... SRL au fost în anul 2008, în care se prevede că termenele maxime de executare a lucrărilor sunt de 3 luni, respectiv de 6 luni de la întocmirea contractelor și emiterea facturilor.
- din consultarea bazei de date informatizate a ANAF și DGFP Suceava a rezultat că SC ..... SRL ... nu a depus la organul fiscal teritorial deconturi de TVA din luna martie 2010, declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat cod 100 și 102, din luna martie 2010, iar declarația informativă cod 394 privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul național s-a depus doar pe anul 2009, nu a depus nici bilanțul contabil pentru anii fiscali 2010, 2011 și nici nu are personal angajat pentru a presta efectiv lucrările. SC ..... SRL

... este declarat inactiv începând cu 21.03.2012 datorită nedepunerii declarațiilor fiscale.

Echipa de inspecție fiscală concluzionează că, prin înregistrarea în evidența contabilă a celor 4 facturi în perioada iulie - octombrie 2010, agentul economic a dedus eronat TVA în sumă de ..... la o bază impozabilă de ..... lei, aferentă unor achiziții de servicii înregistrate în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”.

În consecință, au stabilit suplimentar în sarcina societății **TVA în sumă de .....**, iar pentru neplata la termenele legale a TVA suplimentară s-au calculat **accesorii** (majorări de întârziere / dobânzi și penalități ) **în sumă de .....**

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la suma de ....., reprezentând ..... – TVA și ..... – accesorii aferente TVA, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea TVA aferentă serviciilor în sumă de ..... lei, în baza a patru facturi emise în perioada iulie – octombrie 2010, în condițiile în care operațiunile nu au la bază documente justificative prin care să facă dovada realității și necesității efectuării serviciilor pentru interesul firmei.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, în perioada iulie 2010-octombrie 2010, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 4 facturi fiscale emise de SC ..... SRL ..., privind servicii de construcții în sumă de ..... lei, pentru care a dedus TVA în sumă de .....

**Organele fiscale au respins la deducere TVA în sumă de .....** ce are la bază cele patru facturi, întrucât societatea nu deține autorizație de construcție valabilă emisă pe numele său de către organele abilitate, pentru construcția/amenajarea platformei din beton la punctul de lucru din ..., nu deține situații de lucrări/devize din care să reiasă în ce constau prestările de servicii și nici contracte încheiate cu SC ..... SRL, iar SC ..... SRL ... nu declară prin declarația informativă 394 că a efectuat livrări de bunuri și servicii.

În consecință, au stabilit suplimentar în sarcina societății **TVA în sumă de .....**, iar pentru neplata la termenele legale a TVA suplimentară s-au calculat **accesorii** (majorări de întârziere / dobânzi și penalități ) **în sumă de .....**

Societatea susține că nu era necesară autorizație de construcție pentru lucrările efectuate și precizează că terenul pe care s-a construit platforma betonată în anul 2011 este în proprietatea sa, aflată în orașul ..., terenul fiind accidentat cu mult moloz.

Societatea motivează că au fost necesare lucrări de curățare a terenului, de nivelare și de aducere balast și că serviciile prestate de SC ..... SRL nu au constat în construcția/amenajarea platformei de beton, ci doar în pregătirea terenului pentru construcția ce s-a realizat ulterior.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 145 alin. 2 și art. 125<sup>1</sup> alin. 2 pct. 29** din Codul fiscal, unde se precizează că:

**ART. 145**

**“ART. 145**

**Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

**a) operațiuni taxabile;**

**[...]”.**

**ART. 125<sup>1</sup>**

**“Semnificația unor termeni și expresii**

**(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

**[...]**

**29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;**

**[...]”.**

Din aceste prevederi legale rezultă că o persoană impozabilă are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor, numai în situația în care acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Prin taxă deductibilă se înțelege suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate.

Se reține astfel că, pentru a avea dreptul la deducerea TVA, este necesar ca achizițiile să fie reale și efectuate în folosul activității firmei.

- ❖ În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acestea sunt prevăzute la **art. 146 alin. 1** din Codul fiscal, unde se prevede că:

**ART. 146**

**“Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;**”.

Din textul de lege menționat se reține că persoana impozabilă poate avea dreptul la deducerea TVA aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate în beneficiul său, numai în situația în care acele bunuri au fost efectuate în beneficiul său de către o persoană impozabilă.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele fiscale au respins la deducere TVA în sumă de ..... aferentă serviciilor de construcții, în baza facturilor nr....., nr. ...., nr..... și nr....., emise de SC ..... SRL, pe motiv că societatea nu deține autorizație de construcție valabilă emisă pe numele său de către organele abilitate, pentru construcția/amenajarea platformei din beton de la punctul de lucru din ..., nu deține situații de lucrări/devize din care să reiasă în ce constau prestările de servicii și nici contracte încheiate cu SC ..... SRL, iar SC ..... SRL ... nu declară prin declarația informativă 394 că ar fi efectuat livrări de bunuri și servicii pentru **S.C. .... S.R.L..**

Referitor la susținerea organelor fiscale că societatea nu deține autorizație de construcție valabilă, emisă de organele abilitate, având ca obiect construcția/amenajarea platformei de beton, petenta consideră că pentru executarea prestărilor de servicii efectuate de SC ..... SRL nu era necesară autorizație de construcție și precizează că terenul pe care s-a construit platforma betonată în anul 2011 este în proprietatea sa, aflată în orașul ..., terenul fiind accidentat și cu mult moloz.

De asemenea, motivează că au fost necesare lucrări de curățare a terenului, de nivelare și de aducere balast și că serviciile prestate de SC ..... SRL nu au constat în construcția/amenajarea platformei de beton, ci doar în pregătirea terenului pentru construcția ce s-a realizat ulterior.

- ❖ Referitor la emiterea unei autorizații de construire, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 50 din 29 iulie 1991, republicată, privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, unde se precizează că

#### **ART. 1**

**„(1) Executarea lucrărilor de construcții este permisă numai pe baza unei autorizații de construire sau de desființare, emisă în condițiile prezentei legi, la solicitarea titularului unui drept real asupra unui imobil - teren și/sau construcții - identificat prin număr cadastral, în cazul în care legea nu dispune altfel.**

**(2) Construcțiile civile, industriale, inclusiv cele pentru susținerea instalațiilor și utilajelor tehnologice, agricole sau de orice altă natură se pot**

realiza numai cu respectarea autorizației de construire, emisă în condițiile prezentei legi, și a reglementărilor privind proiectarea și executarea construcțiilor”.

#### ART. 2

**“(1) Autorizația de construire constituie actul final de autoritate al administrației publice locale pe baza căruia este permisă executarea lucrărilor de construcții corespunzător măsurilor prevăzute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea și postutilizarea construcțiilor.**

**(2) Autorizația de construire se emite în baza documentației pentru autorizarea executării lucrărilor de construcții, elaborată în condițiile prezentei legi, în temeiul și cu respectarea prevederilor documentațiilor de urbanism, avizate și aprobate potrivit legii.**

**(2<sup>1</sup>) Procedura de autorizare a executării lucrărilor de construcții începe odată cu depunerea cererii pentru emiterea certificatului de urbanism în scopul obținerii, ca act final, a autorizației de construire[...].”**

#### ART. 3

**“(1) Construcțiile civile, industriale, agricole, cele pentru susținerea instalațiilor și utilajelor tehnologice, pentru infrastructură de orice fel sau de oricare altă natură se pot realiza numai cu respectarea autorizației de construire, precum și a reglementărilor privind proiectarea și executarea construcțiilor[...].”**

#### ART. 6

**“(1) Certificatul de urbanism este actul de informare prin care autoritățile prevăzute la art. 4:**

**a) fac cunoscute solicitantului informațiile privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării, în conformitate cu prevederile planurilor urbanistice și ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, după caz, avizate și aprobate potrivit legii;**

**b) stabilesc cerințele urbanistice care urmează să fie îndeplinite în funcție de specificul amplasamentului;**

**c) stabilesc lista cuprinzând avizele/acordurile necesare în vederea autorizării;**

**d) încunoștințează investitorul/solicitantul cu privire la obligația de a contacta autoritatea competentă pentru protecția mediului, în scopul obținerii punctului de vedere și, după caz, al actului administrativ al acesteia, necesare în vederea autorizării.**

**(1<sup>1</sup>) Punctul de vedere al autorității competente pentru protecția mediului reprezintă documentul scris emis de aceasta după etapa de evaluare inițială, respectiv după etapa de încadrare a investiției în procedura de evaluare a impactului asupra mediului, iar actul administrativ al autorității competente**

pentru protecția mediului este, după caz, acordul de mediu sau avizul Natura 2000.

[...]

**(5) Certificatul de urbanism nu conferă dreptul de a executa lucrări de construcții**".

**ART. 7\*)**

**“(1) Autorizația de construire se emite pentru executarea lucrărilor de bază și a celor aferente organizării executării lucrărilor, în cel mult 30 de zile de la data depunerii documentației pentru autorizarea executării lucrărilor de construcții, care cuprinde, în copie, următoarele documente:**

**a) certificatul de urbanism;**

**b) dovada, în copie legalizată, a titlului asupra imobilului, teren și/sau construcții și, după caz, extrasul de plan cadastral actualizat la zi și extrasul de carte funciară de informare actualizat la zi, în cazul în care legea nu dispune altfel;**

**c) documentația tehnică - D.T.;**

**d) avizele și acordurile stabilite prin certificatul de urbanism, punctul de vedere al autorității competente pentru protecția mediului și, după caz, actul administrativ al acesteia;”.**

Din aceste prevederi legale se reține că executarea lucrărilor de construcții este permisă numai pe baza unei autorizații de construire, construcțiile civile, industriale, inclusiv cele pentru susținerea instalațiilor și utilajelor tehnologice, agricole sau de orice altă natură putându-se realiza numai cu respectarea autorizației de construire.

De asemenea, se stipulează că autorizația de construire constituie actul final de autoritate al administrației publice locale pe baza căruia este permisă executarea lucrărilor de construcții.

Se reține astfel că, din punct de vedere legal, nu sunt acceptate a se executa lucrări de construcții fără existența unei autorizații de construire, aceasta având la baza emiterii o serie de documente, respectiv certificatul de urbanism, dovada titlului asupra imobilului, documentația tehnică și dovada privind achitarea taxelor aferente certificatului de urbanism și a autorizației de construire.

Societatea nu anexează la contestația formulată autorizația de construire, prin care să facă dovada că are dreptul de a efectua lucrări de construcții.

În nota explicativă dată în timpul controlului societatea precizează că deține certificatul de urbanism nr. ...., dar atât în timpul controlului, cât și la contestația formulată nu depune documente din care să rezulte că la data efectuării lucrărilor deține autorizația pentru efectuarea lucrărilor de construcții.

Totodată, petenta susține că terenul pe care se efectuează lucrările este în proprietatea sa și că deține deviz de lucrări emis de SC ..... SRL pentru suma de ....., din care rezultă cantitatea și valoarea lucrărilor, precum și că deține și



contractul de prestări servicii nr. .... și procesul verbal de recepție finală nr. ....

Analizând documentele depuse de societate rezultă că cele patru facturi în sumă de ....., au fost emise în lunile iulie, august, septembrie și octombrie 2010, iar contractul nr. .... este emis în luna septembrie 2010.

Rezultă că acest contract a fost încheiat după ce au fost emise deja două dintre facturi și nu înainte de începerea lucrărilor, fapt care prezintă anumite incertitudini cu privire la realitatea lucrărilor efectuate.

De asemenea, la rubrica „denumire produse sau servicii” sunt înscrise „prestări servicii conform contract”, „prestări servicii conf deviz”. Se reține astfel că nu rezultă care sunt acele servicii, nefiind precizat contractul în baza căruia s-ar fi efectuat.

❖ Conform prevederilor **art. 155 alin. 5 lit. h** din Codul fiscal, modificat,

#### **ART. 155**

**„Facturarea**

[...]

**(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

[...]

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

Se reține că, din punct de vedere fiscal, factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu o serie de informații, printre care și denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate.

❖ De asemenea, conform prevederilor **art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată,

#### **ART. 6**

**“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.**

Din acest text de lege rezultă că la baza oricărei operațiuni care a fost efectuată trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care va sta la baza înregistrării operațiunii în contabilitate.

De asemenea, se reține că persoanele care au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate aceste documente sunt răspunzătoare.

- ❖ De asemenea, ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile, în **anexa 1**, stipulează că:

## **“ANEXA 1**

### **NORME METODOLOGICE**

#### **de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile**

##### **A. Norme generale**

**1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).**

**2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:**

**- denumirea documentului;**

**[...]**

**- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;**

**- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;**

**[...]**

**- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.**

**Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare”.**

Din aceste prevederi legale rezultă că operațiunile economico-financiare se consemnează în momentul efectuării lor, în documente justificative, iar acestea trebuie să cuprindă în mod obligatoriu o serie de elemente, conținutul operațiunii economico-financiare, date cantitative și valorice, alte elemente.

Aceste documente au rolul de documente justificative numai în situația în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, în caz contrar, acele documente nu sunt documente justificative și nu pot fi înregistrate în contabilitate.

Se reține astfel că operațiunile reflectate în acele documente trebuie să fie reale, să fi avut loc, pentru ca un contribuabil să aibă dreptul la deducere.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. 2 din Legea nr. 82/1991, republicată, și ale art. 21 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea TVA în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că

TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea TVA **în cazul în care documentele justificative** cuprind mențiuni incomplete sau care **nu corespund realității**, decide că **„nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea TVA [...]”**

Analizând aceste prevederi legale se reține că, că la baza oricărei operațiuni efectuate trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care va sta la baza înregistrării operațiunii în contabilitate. Acestea trebuie să cuprindă **în mod obligatoriu** o serie de elemente, date cantitative și valorice, alte elemente, având rolul de documente justificative numai în situația în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, în caz contrar, acele documente nu sunt documente justificative și nu pot fi înregistrate în contabilitate.

De asemenea, o persoană impozabilă are dreptul de deducere aferentă achizițiilor, respectiv prestărilor de servicii, cu condiția ca acestea să fi fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Rezultă astfel că, pentru a-și putea exercita dreptul de deducere a TVA aferentă unor servicii, un contribuabil trebuie să facă dovada realității efectuării acelei operațiuni, să dețină documente justificative, iar serviciile să fie destinate operațiunilor taxabile ale firmei.

Prin urmare, nu este suficient să se înregistreze o factură, trebuie să se facă dovada realității și necesității acelor servicii pentru activitatea desfășurată.

Societatea a anexat copie după facturile în cauză, dar acestea cuprind o serie de elemente vagi, respectiv „prestări servicii conform contract”, „prestări servicii conf deviz”. Se reține astfel că nu rezultă care sunt acele servicii și nici contractul în baza căruia s-ar fi efectuat.

Societatea a anexat la contestația formulată și copie după un deviz de lucrări, dar acesta nu a fost prezentat și în timpul controlului organelor de inspecție fiscală, fapt care duce la concluzia că operațiunile reflectate în acele facturi nu sunt reale, nu au avut loc în realitate.

Referitor la susținerea contestatoarei că îi sunt aplicabile prevederile art. 46 din Codul comercial, precizând că obligațiile comerciale se probează cu facturi acceptate de părți, iar existența facturilor acceptate de părți este un fapt suficient pentru probarea obligațiilor comerciale, precizăm că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât simpla înregistrare a unei facturi nu este suficientă pentru a demonstra că operațiunea reflectată în aceasta a avut loc. Sunt necesare documente suplimentare, pentru a face dovada că operațiunea este reală.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea nu demonstrează că are dreptul la deducerea TVA aferentă lucrărilor de amenajare a platformei.

Astfel, nici în timpul controlului și nici la contestația formulată nu face dovada că deține o autorizație de construire, legală și valabilă, prin care să facă dovada că are dreptul de construire. Obținerea unei autorizații de construire este obligatorie pentru realizarea unei lucrări de construcții.

Facturile pe care le anexează în copie nu conțin toate elementele obligatorii prevăzute de lege, prezentând niște detalii vagi, respectiv „prestări servicii conform contract”, „prestări servicii conf deviz”, nefiind menționat numărul contractului, lucrările efectuate.

De asemenea, contractul nr. .... a fost încheiat după două luni de la începerea lucrărilor și după ce au fost emise deja două facturi, și nu înaintea începerii lucrărilor.

Rezultă astfel că societatea nu face dovada necesității și realității efectuării operațiunilor din cele patru facturi și nici că lucrările au fost efectuate cu respectarea cadrului legal.

Având în vedere prevederile legale invocate și faptul că societatea nu face dovada realității operațiunilor reflectate cele patru facturi și că au fost respectate prevederile legale pentru efectuarea lucrărilor, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere **TVA în sumă de .....** aferentă acestor facturi, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută TVA în sumă de ....., care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, **rezultă că societatea datorează și accesoriile în sumă de ....., conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul).**

**2. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța asupra cauzei, în condițiile în care petenta nu a motivat și demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal.**

**În fapt**, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., organele fiscale au stabilit că pentru impozitul pe profit datorat de persoane juridice române, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuția anagjatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,

contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane fizice, vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate, nu s-a modificat baza de impunere în perioada verificată, respectiv 01.01.2009-31.05.2012.

Societatea formulează contestație împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., fără să demonstreze că a fost lezată în drepturile sale prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

Societatea susține că formulează contestație împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., solicitând desființarea acesteia.

**În drept, potrivit dispozițiilor art. 85 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:**

**Art. 85**

**„Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat**

**(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);**
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”**

❖ **La art. 109 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se prevede că:**

**Art. 109**

**„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale**

**(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.**

**(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.[...].”**

❖ **La art. 110 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, se stipulează că:**

**ART. 110**

**„[...]**

**(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”**

❖ Totodată, potrivit **art. 205 și 206** din același act normativ :

#### **ART. 205**

##### **„Posibilitatea de contestare**

**(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.**

**(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.**

**(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.**

**(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.**

#### **Art. 206**

##### **Forma și conținutul contestației**

**(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**[...]**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;**

**[...]**

**(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”**

Din coroborarea prevederilor legale prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale, cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care consideră ca a fost lezat în drepturile sale.

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

Se reține că societatea se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite obligații la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art. 205 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, deci nu a fost lezată în vreun interes al său.

Totodată, contestatoarea nu a demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ....

Societatea afirmă că formulează contestație împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., solicitând desființarea acesteia.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., în urma verificării efectuate, organele fiscale au stabilit că, pentru impozitul pe profit datorat de persoanele juridice române, impozitul pe venit și contribuțiile sociale nu s-a modificat baza de impunere în perioada verificată, respectiv 01.01.2009-31.05.2012.

Rezultă că petenta nu are în vedere că organele de control nu au stabilit nici o bază suplimentară pentru impozitul pe profit datorat de persoanele juridice române, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuția anagjatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane fizice, vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate, nefiind modificată baza de impunere în perioada verificată, respectiv 01.01.2009-31.05.2012.

Din cele prezentate se reține că, prin emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impunere, societatea nu a fost lezată în drepturile sale.

- ❖ Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la **punctul 12.1 lit. d)** prevede că:

**„Instrucțiuni pentru aplicarea art. 217 din Codul de procedură fiscală  
- Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale**

**12.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

[...]

**d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;”**

Drept urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus pentru acest capăt de cerere și întrucât petenta nu demonstrează că a fost lezată în drepturile sale prin emiterea acestui act administrativ fiscal, contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., urmează sa **fie respinsă ca fiind lipsită de interes.**

**3. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., prin care s-a dispus măsura de depunere de noi declarații informative formular 394, completate corect, pentru perioada 01.01.2009-31.05.2012, cauza supusă soluționării este dacă organul competent constituit la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care măsura nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora sau a măsurii de diminuare a pierderii fiscale.**

**În fapt,** prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., organele de inspecție fiscală au dispus societății măsura de depunere de noi declarații informative privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul național cod 394, completate corect pentru perioada 01.01.2009-31.05.2012.

Se constată că dispoziția privind măsurile privește o măsură care nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora și nici la măsura de diminuare a pierderii fiscale, care intră în competența organului de soluționare competent constituit la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava.

**În drept,** în speță sunt aplicabile prevederile:

- **art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:**

**ART. 209**

**„Organul competent**

**(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:**

**a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei; [...]**



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

Din textele de lege citate mai sus se reține că **organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere**, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere **care au ca obiect impozite**, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de **diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, or măsura dată prin dispoziția de măsuri contestată de societate se referă la **măsura depunere de noi declarații informative privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul național cod 394**, completate corect pentru perioada **01.01.2009-31.05.2012**.

Conform textelor de lege menționate mai sus, cererile formulate împotriva dispozițiilor de măsuri care nu se referă la diminuarea pierderii fiscale, se soluționează de către organele fiscale emitente.

Întrucât Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., contestată de societate, se referă la **măsura de depunere de noi declarații informative privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul național cod 39494**, completate corect, pentru perioada 01.01.2009-31.05.2012, rezultă că pentru acest capăt de cerere, organul de soluționare specializat din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava nu are competență de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, aceasta nereferindu-se la diminuarea pierderii fiscale.

Potrivit **art. 209 alin. (2)** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

**„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.**

- La **pct. 5.1 și 5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, se prevede că:

**„5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent**

**5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.**

[...]

**5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind**

**calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”.**

Din cele prezentate mai sus rezultă că organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, care au ca obiect impozite, taxe, precum și asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilită prin dispoziție de măsuri, or măsura stabilită prin dispoziția de măsuri contestată se referă la măsura de depunere de noi declarații informative privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul național cod 394, completate corect, pentru perioada 01.01.2009-31.05.2012, **care, așa după cum se precizează la alin. (2) al art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată**, intră în competența de soluționare a organului fiscal emitent, **respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

#### **DECIDE:**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. .... S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., înregistrat la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., cu privire la suma de ....., reprezentând:

- ..... – TVA;
- ..... – accesorii aferente TVA.

**2. Respingerea** contestației formulate de **S.C. .... S.R.L.**, împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., **ca lipsită de interes.**

**3. Transmiterea** dosarului cauzei pentru contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., înregistrată la AIF sub nr. ...., Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava pentru a proceda conform actelor normative aplicabile speței, potrivit celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data com unicării, conform procedurii legale.