

**DECIZIA nr. 108 din 24.02.2014** privind  
solutionarea contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,  
cu sediul in ....., Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. ....../2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ...., inregistrata sub nr. .... de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL formulata prin SCA ..... in baza imputernicirii nr. ....2013.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ....2013 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013 si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dim1/2013, emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 si comunicate sub semnatura si stampila cu adresa nr. ..../.2013.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea in parte a urmatoarelor acte administrative fiscale:

- decizia de impunere nr. F-SX YYY/2013 pentru diferenta suplimentara de TVA respinsa la rambursare in suma de R lei;
- dispozitia de masuri nr. dim1/2013 pentru masura de rectificare a operatiunilor si aplicarea taxarii inverse de la pct. 2 din dispozitie.

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, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, in vederea efectuarii controlului deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare pentru perioada 01.10.2009-30.09.2011.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de DF lei,

ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de DF lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea in parte a deciziei de impunere contestate pentru diferenta suplimentara de TVA colectata suplimentar in suma de R lei, aratand urmatoarele:

Cu privire la TVA in suma de R1 lei aferenta facturilor emise de societatile S1 SRL, S2 SRL, S3 SRL, S4 SRL, S5 SRL si S6 SRL sunt eronate sustinerile organelor de inspectie fiscala in sensul ca prestatorii in cauza ar fi trebuit sa emita facturi catre antreprenorul general BCI SRL, care la randul lui sa emita prin taxare inversa catre societate.

Contestatoarea invoca ca prevederile contractelor tripartite au fost interpretate eronat, prin retineri selective contrare regulilor de interpretare a contractelor intrucat din continutul art. 2 si art. 3 rezulta fara dubiu intentia partilor de a stabili relatii contractuale directe de antrepriza cu respectivele societati, care sunt definite ca sub-antreprenori doar in virtutea relatiilor si terminologiei initiale a contractelor.

Natura prestarilor sau realitatea acestora nu a fost contestata, iar invocarea art. 11 alin. (1) din Codul fiscal de catre inspectorii fiscali este lipsita de sens intrucat substanta economica a tranzactiilor nu este afectata. Prevederile art. 128 alin. (2) si art. 129 alin. (2) din Codul fiscal si ale pct. 6 alin. (3) din Normele metodologice referitoare la structura de comisionar nu obliga in niciun fel la aplicarea acestei structuri.

Abordarea inspectorilor fiscali incalca prevederile Codului fiscal si ale legislatiei europene, avand in vedere ca societatea indeplineste toate conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere de la art. 146 din Codul fiscal. In plus, pentru unul din subantreprenori nu s-a admis la deducere TVA in suma de R1X lei, care este aferenta unei perioade deja verificate, pentru care tratamentul fiscal al respectivelor tranzactii fusese considerat corect, iar TVA aferenta a fost acceptata la rambursare.

Cu privire la TVA in suma de R2 lei emise de societatile S7 SA, S8 SRL si S9 SRL pentru masuratori topografice, expertize tehnice si investigatii geoelectrice societatea sustine ca inspectorii fiscali au interpretat eronat jurisprudenta comunitara intrucat conditia referitoare la "motive independente" este mentionata doar in contextul lucrarilor de investitii abandonate sau care nu mai sunt utilizate in activitatea economica ulterioara, dupa cum se prevede si la pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice. Aceasta conditie nu poate fi invocata in alte situatii, cum sunt cele in care anumite achizitii sunt necesare pentru remedierea prejudiciilor sau potentialelor prejudicii cauzate persoanei impozabile sau tertilor, daca remedierea cade in sarcina persoanei impozabile. In situatia serviciilor in discutie, acestea sunt aferente activitatilor taxabile viitoare constand in exploatarea centrului comercial dupa finalizare, iar dreptul de deducere exista si in situatia in care activitatile in cauza nu participa direct in tranzactii taxabile viitoare, dar faciliteaza realizarea lor si sunt incluse in costurile generale

recuperate prin pretul bunurilor/serviciilor, conform jurisprudentei comunitare. De asemenea, aceste servicii au fost contractate in urma masurilor dispuse de Inspectoratul de Stat in Constructii si survin in legatura cu lucrari de proiectare si executie defectuoase efectuate in cadrul constructiei centrului comercial, vizand efectele adverse constatate nu doar la cladirile invecinate, ci chiar constructia insasi.

Referitor la facturile storno emise de societatile E1 SRL, E2 SRL si E3 SRL cu TVA aferenta de R3 lei, societatea arata ca in primele doua cazuri nu a dedus TVA din facturile initiale si, in consecinta, nereflectarea facturilor de stornari nu are niciun efect asupra pozitiei TVA.

In privinta celei de-al treilea caz contestatoarea sustine ca organele fiscale au retinut eronat factura initiala ce a fost stornata prin factura de stornare, in realitate aceasta referindu-se la o alta factura, toate cele trei facturi fiind inregistrate in contabilitate si in jurnalele de cumparari.

In ceea ce priveste dispozitia de masuri nr. dim1/2013, SC ABC SRL solicita anulara partiala a acesteia in ceea ce priveste rectificarea operatiunilor si aplicarea taxarii inverse pentru facturile emise de prestatorii S1 SRL, S2 SRL, S3 SRL, S4 SRL, S5 SRL si S6 SRL.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

### **3.1. Referitor la TVA in suma de R1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra diminuarii TVA solicitata la rambursare cu taxa dedusa de societate din facturile emise de subantreprenori, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat daca au fost indeplinite conditiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere si au dispus rectificarea operatiunilor si aplicarea taxarii inverse, desi societatea nu a primit facturi pentru operatiuni supuse masurilor de simplificare si nici nu au precizat si dovedit erorile recunoscute in privinta cuantumului sumelor neadmise la deducere.*

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013 organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de R1 lei aferenta facturilor emise de societatile S1 SRL, S2 SRL, S3 SRL, S4 SRL, S5 SRL si S6 SRL in calitate de subantreprenori ai antreprenorului general BCI SRL.

La baza emiterii acestor facturi a stat clauza 5 din contractele tripartite incheiate de SC ABC SRL in calitate de angajator cu antreprenorul general si fiecare subantreprenor care prevedea ca facturile erau emise direct de

subantreprenori catre angajator, in conditiile in care in baza clauzelor 3 si 4 BCI SRL in calitate de antreprenor general se comporta ca un intermediar de servicii.

Avand in vedere prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal si art. 5 din Codul civil si tinand cont de principiul contabil al prevalentei economicului asupra juridicului, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca nu se poate deroga de la prevederile Codului fiscal printr-o clauza contractuala inserata de catre parti in ceea ce priveste faptul generator si exigibilitatea TVA, care se stabilesc in functie de data emiterii situatiilor de lucrari sau emiterii de facturi, incasarii de avansuri inainte de data la care intervine faptul generator. In conformitate cu prevederile art. 155 alin. (1) din Codul fiscal subantreprenorii aveau obligatia de a emite facturi fiscale catre antreprenorul general.

In anul 2009 pentru antreprenorul general BCI SRL a fost deshisa procedura insolventei, iar conform art. 160 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal si pct. 82 alin. (2) din Normele metodologice pentru bunurile sau serviciile livrate ori prestate de persoanele impozabile pentru care s-a deschis procedura insolventei se aplica masurile de simplificare.

Ca urmare a inspectiei fiscale a fost emisa dispozitia de masuri prin care s-a dispus rectificarea operatiunilor si aplicarea taxarii inverse conform pct. 82 alin. (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

In consecinta, asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA din facturile emise de subantreprenorii S1 SRL, S2 SRL, S3 SRL, S4 SRL, S5 SRL si S6 SRL si au emis dispozitie de masuri prin care s-a dispus rectificarea operatiunilor si aplicarea taxarii inverse conform pct. 82 alin. (6) din Normele metodologice.

**In drept**, conform art. 160 din Legea nr. 570/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art. 160. – (1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.**

**(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:**

a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

b) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amănuntul;

c) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.

**(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă**

**deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.**

(4) Beneficiarii care sunt persoane impozabile cu regim mixt aplică și prevederile art. 147, în funcție de destinația achizițiilor respective

**(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)".**

În aplicarea acestor prevederi legale, pct. 82 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare în vigoare la data realizării inspecției fiscale stabilește următoarele:

**"82. (7) În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor prezentelor norme metodologice. În cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că beneficiarul avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere. În cazul în care în cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală stabilesc că beneficiarul nu a colectat TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, obligând beneficiarul la plata acestei sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, furnizorii pot emite facturi de corecție cu semnul minus conform art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal în vederea regularizării taxei și restituirii acesteia către beneficiari. Facturile de corecție cu semnul minus emise de către furnizor nu se evidențiază în decontul de taxă al beneficiarului".**

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC ABC SRL a încheiat în luna decembrie 2006 cu BCI SRL în calitate de antreprenor general un contract de antreprenoriat pentru excavatii, lucrări de consolidare și lucrări structurale în vederea realizării unui centru comercial în Constanța. Pentru realizarea lucrărilor antreprenorul general a încheiat contracte de subantreprenoriat cu diverși subcontractori.

Ulterior, între SC ABC SRL în calitate angajator, BCI SRL în calitate de antreprenor general și subantreprenorii S1 SRL, S2 SRL, S3 SRL, S4 SRL, S5 SRL și S6 SRL au fost încheiate contracte speciale tripartite prin care s-au stabilit următoarele:

- la libera sa alegere angajatorul poate decide periodic efectuarea de plăți directe subantreprenorului pentru lucrări executate și recepționate (clauza 1);

- prin efectuarea platilor directe toate obligatiile subantreprenorului fata de antreprenorul general se vor considera a fi indeplinite in favoarea angajatorului prin novatia partiala a contractului de subantrepriza catre angajator (clauza 2);
- orice astfel de plata nu va implica modificarea vreunei obligatii pe care antreprenorul general o are fata de angajator si, respectiv, a obligatiilor pe care subantreprenorul le are fata de antreprenorul general (clauza 3);
- toate platile directe vor fi facute sub deplina responsabilitate a antreprenorului general (clauza 4);
- facturile vor fi emise de catre subantreprenor pe numele angajatorului, facandu-se referinta la prevederile contractului de subantrepriza si ale contractului special tripartit (clauza 5).

In temeiul clauzei 5 subantreprenorii au emis facturi catre SC ABC SRL, iar in urma inspectiei fiscale organele de control **au diminuat TVA dedusa din aceste facturi**, au dispus rectificarea operatiunilor si aplicarea taxarii inverse pe motiv ca antreprenorul BCI SRL era intermediarul, iar facturile trebuiau emise de intermediar cu respectarea normelor referitoare la exigibilitate si prin aplicarea taxarii inverse intrucat se afla in insolventa, prin aplicarea prevederilor art. 11 alin. (1), art. 155 alin. (1) si art. 160 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.

Referitor la deducerea TVA in raport de faptul generator si substanta economica a tranzactiilor se retin prevederile art. 11, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data realizarii operatiunilor :

“Art. 11. – (1) La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale **pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei**”.

“Art. 134<sup>1</sup>. – (4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar”.

„Art. 134<sup>2</sup>. – (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator”.

“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 in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile; [...].**

(4) In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153.”

“Art. 146. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

**a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"**

"Art. 155. – (1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Rezulta ca, potrivit prevederilor legale anterior prezentate, persoana impozabila are dreptul sa-si exercite dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile de bunuri ori servicii in favoarea sa, in masura in care acestea sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile si sunt justificate cu facturi care sa cuprinda toate informatiile prevazute. Daca operatiunile sunt supuse masurilor de simplificare, atunci dreptul de deducere se exercita de catre beneficiari concomitent cu colectarea taxei prin mecanismul taxarii inverse, organele de inspectie fiscala fiind in masura sa dispuna masurile necesare in cazul neaplicarii acestor masuri.

Se retine ca, 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".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare:

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

**a) constatarea si investigarea 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 legale sus-citate organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* **a starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

Avand in vedere dispozitiile legale invocate de **organele** de inspectie fiscala si documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca **organele fiscale au diminuat taxa** pentru care SC ABC SRL **si-a exercitat dreptul de deducere** din facturile emise de subantreprenorii S1 SRL, S2 SRL, S3 SRL, S4 SRL, S5 SRL si S6 SRL **fara sa analizeze daca au fost respectate conditiile prevazute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere**, respectiv incidenta prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, desi acestea sunt esentiale in ceea ce priveste deducerea TVA.

Astfel, organele de inspectie fiscala **nu au analizat in niciun fel obiectul contractului de antreprenoriat** incheiat in luna decembrie 2006 de societatea contestatoare cu antreprenorul general BCI SRL **si nici al contractelor de subantreprenoriat** incheiate de antreprenorul general cu subantreprenorii **pentru a determina la care anume prestatii s-a obligat fiecare parte prin contractele initiale incheiate** si nici **nu au stabilit care este efectul contractelor speciale tripartite in privinta acestor prestatii** si al calitatii de furnizori/prestatori, respectiv beneficiari pentru fiecare tip de prestatie in parte. In raportul de inspectie fiscala organele fiscale nu au mentionat nici daca serviciile facturate de subantreprenori au fost prestate efectiv in folosul propriu al societatii contestatoare si sunt justificate cu documentatie corespunzatoare si nici daca facturile emise cuprind toate informatiile obligatorii prevazute de lege.

Deși au reținut că antreprenorul general s-a comportat ca un intermediar de servicii, organele fiscale **nu au clarificat dacă este vorba de o prestare de servicii prin aplicarea structurii de comisionar** reglementată de art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, conform căreia “atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective” **sau de prestări de servicii distincte**, în raport de obiectul contractelor inițiale și ale celor speciale tripartite.

De asemenea, deși au reținut corect în cuprinsul raportului faptul că nu se poate deroga de la prevederile Codului fiscal printr-o clauză contractuală inserată de către părți în ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea TVA, organele de inspectie fiscală **nu au clarificat în niciun fel ce prevederi anume din textele de lege care reglementează faptul generator și exigibilitatea TVA din Codul fiscal au fost încălcate** prin clauzele inserate de părți în contractele speciale tripartite și cum au afectat ele dreptul de deducere exercitat de contestatoare.

Totodată, cu privire la aceleași operațiuni, organele de inspectie fiscală au dispus **aplicarea taxării inverse, deși contestatoarea SC ABC SRL nu a primit facturi** de la antreprenorul general BCI SRL aflat în insolvență, astfel încât să apară obligația sa în calitate de beneficiar de a aplica măsurile de simplificare, așa cum este reglementată de art. 160 alin. (3) din Codul fiscal, respectiv **“pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar”**.

Se reține că în raportul de inspectie fiscală și decizia de impunere organele de inspectie fiscală au menționat dispunerea “aplicării taxării inverse conform **pct. 82 (6)** din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, republicată privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal”, în condițiile în care pct. 82 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea art. 160 din Codul fiscal reglementează modul de calcul a pro-ratei în situația aplicării taxării inverse, **fără nicio legătură cu situația de fapt**.

În același sens, **prin neacceptarea deducerii TVA din facturile emise de subantreprenori fundamentate pe dispozițiile art. 160 din Codul fiscal referitoare la aplicarea măsurilor de simplificare organele de inspectie fiscală nu au clarificat în niciun fel nici care a fost tratamentul fiscal incorect aplicat de societatea contestatoare și nici în ce consta “rectificarea operațiunilor”**, în condițiile în care măsurile ce pot fi dispuse de organele de inspectie fiscală în situația neaplicării taxării inverse pentru operațiunile ce intra sub incidența măsurilor de simplificare sunt detaliate cu exactitate la pct. 82 alin. (7) din Normele metodologice.

Se mai reține și că **simpla citare a prevederilor din contracte și invocarea unor dispoziții legale nu sunt suficiente** pentru determinarea

tratamentului fiscal prevazut de lege pentru tranzactiile analizate, in masura in care **nu se stabileste si legatura de cauzalitate dintre situatia de fapt constatata si normele legale aplicabile, astfel incat consecintele fiscale stabilite sa fie rezultatul direct al incalcarii normelor respective.**

Lipsa examinarii detaliate a tuturor circumstantelor edificatoare in care s-au derulat tranzactiile si neclaritatea constatatarilor organelor de inspectie fiscala rezulta si din aceea ca, in privinta refuzului dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor emise de S5 SRL, in referatul cauzei organele de inspectie fiscala precizeaza ca au "reanalizat suma de R1Y lei si s-a constatat ca TVA in suma de R1X lei a fost respinsa la rambursare in mod eronat", **fara sa precizeze in niciun fel in ce anume a constat eroarea si care sunt dovezile care sa o demonstreze, in conditiile in care contestatoarea insasi numai a reclamat eroarea fara sa o dovedeasca**, astfel incat organul de solutionare a contestatiei sa dispuna de toate elementele necesare solutionarii juste si temeinice a contestatiei pentru acest capat de cerere.

Avand in vedere cele anterior prezentate care nu contureaza starea de fapt fiscala in legatura cu TVA dedusa de societatea contestatoare din facturile emise de subantreprenori, 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 in ceea ce priveste diferenta suplimentara de TVA in suma de R1 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. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, *în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare*".

"11.6. Decizia de desființare 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. F-SX YYY/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de R1 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 retinerile din prezenta decizie, **prin prezentarea tuturor elementelor edificatoare ale spetei si analiza detaliata a continutului serviciilor prestate***

**in baza contractului de antreprenoriat si a contractelor de subantreprenoriat si a modului lor de facturare, precum si a efectelor fiscale ale contractelor speciale tripartite fundamentate pe textele legale aplicabile situatiei de fapt rezultata in urma constatatarilor.** La reverificare, organele fiscale vor tine cont si de celelalte argumente ale societatii contestatoare cu privire la acest capat de cerere.

### **3.2. Referitor la TVA in suma de R2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea investitoare poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru servicii de expertizare a constructiilor invecinate santierului, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat daca aceste servicii au facut parte din proiectul de urmarire speciala privind comportarea malurilor sapaturii, ale carui costuri erau incluse in costurile generale ale proiectului investitional.*

**In fapt**, din decizia de impunere nr. F-SX YYY/2013 si raportul de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 reiese ca organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de R2 lei prin neacceptarea la deducere a taxei facturate de societatile S7 SA, S8 SRL si S9 SRL pentru masuratori topografice, expertize tehnice si investigatii geoelectrice in legatura cu cladirile invecinate centrului comercial dezvoltat de SC ABC SRL. Aceste servicii au fost achizitionate intrucat lucrarile de investitii efectuate de societate au afectat structura de rezistenta a cladirilor invecinate, asa cum reiese din procesul-verbal de inspectie nr. pv/2010 al Inspectoratului de Stat in Constructii, fiind necesare din culpa societatii investitoare si nicidecum din motive independente de vointa sa, asa cum rezulta din cazul Ghent Coal Terminal NV.

Ca urmare a acestor constatari, organele de inspectie fiscala a stabilit ca societatea nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru serviciile in cauza intrucat nu a facut dovada ca sunt destinate in folosul operatiunilor taxabile si nici independente de vointa sa, conform art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 din Codul fiscal.

**In drept**, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“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 in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile; [...].**

**(4) In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153.”**

"Art. 146. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

**a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"**.

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) **In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice. Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. [...]"

(6) **În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere** exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, **dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică**, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, **din motive obiective, care nu depind de voința sa**, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian. În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții, inclusiv taxa aferentă construcțiilor care urmează a fi demolate, dacă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești".

Totodata, in ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere, se retine ca **principiul neutralitatii TVA** implica regasirea costului achizitiilor de

bunuri si servicii din amonte, pentru care s-a dedus TVA, in pretul bunurilor livrate si serviciilor prestate in aval si pentru care persoana impozabila colecteaza taxa aferenta.

In speta, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA pentru serviciile de masuratori topografice, expertize tehnice si investigatii geoelectrice in legatura cu cladirile invecinate centrului comercial dezvoltat de SC ABC SRL intrucat acestea nu sunt destinate in folosul propriilor operatiuni taxabile (nu sunt pentru propria locatie) si nici independente de vointa sa (sunt datorate culpei societatii).

La randul sau, societatea contestatoare sustine ca serviciile achizitionate sunt costuri generale ce vor fi luate in considerare la stabilirea operatiunilor taxabile viitoare si au fost necesare intrucat efectele adverse constatate afecteaza nu numai cladirile invecinate, ci insusi centrul comercial.

La dosarul cauzei se afla procesul-verbal de inspectie nr. pv/2010 intocmit de Inspectoratul de Stat in Constructii – Directia Judeteana de Control in Constructii H, din care rezulta urmatoarele informatii:

a) constatar:

- la data de 13.10.2009 proiectantul de rezistenta a emis un raport tehnic – dispozitie de santier, prin care se constata stadiul lucrarilor si faptul ca nu s-au realizat **masuratorile prevazute prin proiectul de urmarire speciala privind comportarea malurilor sapaturii**, impunandu-se un grafic obligatoriu de executie a lucrarilor;

- la data de 15.01.2009 <2010> s-a constatat ca masuratorile nu au fost realizate conform proiectului intocmit de proiectant si au fost dispuse masuri in acest sens;

- la verificarea in teren s-au constatat o serie de aspecte negative la constructie, aceasta nemaifiind urmarita sau conservata corespunzator (strat de apa de circa 40 cm, bresa in zona blocului A5);

- datorita faptului ca ancorele de stabilizare a ecranului de piloti de la partea superioara a acestuia au termenul de valabilitate dat de proiectant expirat, precum si a faptului ca nu se mai executa o urmarire a comportarii sistemului de sprijinire a malurilor si a constructiilor din zona este posibil ca sistemul de protectie al sapaturii sa cedeze, cu consecinte catastrofale privind siguranta santierului si a constructiilor invecinate punand in pericol viata si sanatatea persoanelor;

b) neconformitati:

- investitorul nu a actionat in vederea solutionarii neconformitatilor si a defectelor aparute pe parcursul executiei lucrarilor conform prevederilor Legii nr. 10/1995;

- investitorul nu a asigurat fondurile necesare desfasurarii **activitatii de urmarire speciala** si nu a asigurat aparatura de masura si control prevazuta prin proiectul de urmarire speciala conform Normativ P130-1999;

- in cadrul realizarii constructiei prin nerespectarea reglementarilor tehnice si a dispozitiilor proiectantului privind stabilitatea si rezistenta au aparut

neconformitati care pot produce consecinte de pierderi de vieti omenesti, vatamarea grava a integritatii corporale, distrugerea partiala sau totala a constructiei si a constructiilor invecinate;

- nu au fost solicitate catre proiectant si nici nu au fost luate masuri de conservare a lucrarilor executate data fiind perioada mare de intrerupere a lucrarilor;

c) masuri corective dispuse:

- *efectuarea in regim de urgenta a unei expertize tehnice care sa releveze cauza si natura fenomenelor negative aparute*, precum si evaluarea gradului de asigurare a stabilitatii si rezistentei lucrarilor executate cu precizarea masurilor de punere in siguranta a constructiilor;

- *realizarea de masuratori cu privire la comportarea sistemului de sprijinire a malului sapaturii si a constructiilor din zona si prezentarea acestora proiectantului care a intocmit proiectul de urmarire speciala in vederea evaluarii si interpretarii rezultatelor si luarea eventualelor masuri ce se impun in urma analizei acestora;*

- aducerea la cunostinta ITC S-E a masurilor dispuse de catre proiectant si expertul tehnic si conformarea imediata la acestea in ceea ce priveste punerea in siguranta a constructiei;

- reluarea lucrarilor de baza se va putea efectua numai printr-o faza de executie determinanta cu participarea tuturor factorilor ce contribuie la realizarea constructiei si cu convocarea obligatorie a ITC.

In raport de cele anterior prezentate si de documentele existente la dosarul cauzei se retine ca **organele de inspectie fiscala nu au stabilit toate circumstantele edificatoare ale situatiei de fapt constatate**, respectiv:

- **nu au identificat costurile proiectului investitional**, respectiv daca acestea includeau si costuri aferente proiectului de urmarire speciala privind comportarea malurilor, astfel incat acestea sa se repercuteze in pretul operatiunilor taxabile viitoare;

- nu au verificat **daca serviciile de masuratori topografice, expertize tehnice si investigatii geoelectrice pentru cladirile invecinate faceau oricum parte din proiectul de urmarire speciala privind comportarea malurilor sapaturii**, avand in vedere constatarile organelor specializate si masurile corective dispuse de acestea, precum si **normativele in materie** la care se face mentiune in procesul-verbal de inspectie (Normativ P130-1999);

- **nu au analizat expertiza tehnica** dispusa de organele competente pentru relevarea cauzelor si naturii fenomenelor negative aparute, **astfel incat, in raport de continutul expertizei, sa se concluzioneze ca serviciile respective au fost necesare exclusiv din culpa societatii investitoare** si nu pot fi utilizate in cadrul activitatii economice a societatii investitoare.

Rezulta ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta daca serviciile de masuratori topografice, expertize tehnice si investigatii geoelectrice facturate de societatile S7 SA, S8 SRL si S9 SRL au fost necesare activitatii economice taxabile a societatii contestatoare, in lipsa

documentatiei si a stabilirii circumstantelor edificatoare anterior precizate, motiv pentru care se va proceda la aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si la desfiintarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYYY/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de R2 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 retinerile din prezenta decizie.

### **3.3. Referitor la TVA in suma de R3 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la diminuarea taxei deductibile cu sumele din facturile de stornare neinregistrate in contabilitate, in conditiile in care nu au verificat daca societatea si-a dedus taxa din facturile initiale si care ulterior au fost stornate.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au diminuat taxa deductibila in suma de R3 lei aferenta unor facturi de stornare neinregistrate si a unor diferente de facturi, dupa cum urmeaza:

- factura de stornare nr. 130/15.04.2011 cu TVA in minus de R3A lei, emisa de E1 SRL si reprezentand "storno factura 126 din data de 2.02.2011", neinregistrata in evidentele contabile;
- factura de stornare nr. 003/21.01.2010 cu TVA in minus de R3B lei emisa de E2 SRL si reprezentand "retur factura 047/01.10.2008 reprezentand contravaloare serv proiectare ctr. 7/28.11.2007", neinregistrata in evidentele contabile;
- diferenta de TVA in suma de R3C lei aferenta bazei de BZ lei reprezentand diferenta aferenta facturilor emise de E3 SRL nr. 10004/25.02.2010 cu TVA in suma de R3C1 lei si factura nr. 100006/25.02.2010 cu TVA in minus de R3C2 lei, facturi neinregistrate in contabilitate.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL arata ca in primele doua cazuri nu a dedus TVA din facturile initiale si, in consecinta, nerefectarea facturilor de stornari nu are niciun efect asupra pozitiei TVA.

In privinta celei de-al treilea caz contestatoarea sustine ca organele fiscale au retinut eronat factura initiala ce a fost stornata prin factura de stornare, in realitate aceasta referindu-se la o alta factura, toate cele trei facturi fiind inregistrate in contabilitate si in jurnalele de cumparari.

In sustinerea contestatiei societatea prezinta, in fotocopie, facturile initiale si facturile de stornare, extrase din fise de cont si extrase din jurnalele de cumparari.

**In drept**, conform art. 156 si art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art. 156. – (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

**(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu”.**

**“Art. 156<sup>2</sup>. – (2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice”.**

Potrivit art. 64 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 64. – Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.**

Cu privire la evidentele fiscale în materie de TVA, pct. 79 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

**“79. (2) Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:**

**[...]**

**d) taxa totală deductibilă și taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală;**

Totodată, referitor la facturile de stornare, conform art. 138 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 138. – Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:**

**a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor; [...],**

**care se coroborează cu prevederile pct. 20 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:**

**“20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă**

livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. **În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.** Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

(2) **Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial**, potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a) - c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare”.

*Astfel, potrivit dispozițiilor legale în materie, persoanele impozabile declara în decontul de TVA cuantumul taxei pentru care și-au exercitat dreptul de deducere, stabilit în baza elementelor furnizate de jurnalul de cumpărări și coroborat cu celelalte informații din evidența contabilă a persoanelor impozabile.*

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta **ca organele de inspecție fiscală nu au verificat temeinic și complet situația facturilor de stornare** ce fac obiectul contestației, reținând doar faptul că nu au fost înregistrate în evidențele contabile, **fără să verifice corelațiile care trebuie să existe între TVA dedusă conform evidențelor fiscale** – jurnalele de cumpărări și deconturile de taxă – **și cea înregistrată conform evidențelor contabile** – fișe de cont și balanțe de verificare – **și să stabilească consecințele fiscale în raport de rezultatul verificării corelațiilor respective.** Astfel, în măsura în care TVA din facturile inițiale nu a fost înregistrată în jurnalele de cumpărări și dedusă prin deconturile de TVA, neevidențierea ulterioară a facturilor de stornare nu poate conduce la diminuarea bazei impozabile, efectul fiscal fiind nul din punct de vedere al taxei datorate bugetului de stat, chiar dacă o atare situație reprezintă o iregularitate sancționată contravențional potrivit reglementărilor aplicabile. Totodată, fiind vorba de deducere care are rol de diminuare a taxei colectate și datorate bugetului de stat, înregistrarea/neînregistrarea în contabilitate a facturilor inițiale și a celor ulterioare de stornare, fără evidențierea lor și în jurnalele de cumpărări și deconturi, denotă lipsa de acuratețe a datelor, fără să conducă la diminuarea bazei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În același timp, documentele prezentate de SC ABC SRL în susținerea contestației sunt insuficiente pentru stabilirea corectă a situației de fapt fiscale și, implicit, a consecințelor fiscale ce deriva din aceasta, respectiv:

- în cazul facturii de stornare nr. 130/15.04.2011 cu TVA în minus de R3A lei, emisă de E1 SRL și reprezentând “storno factura 126 din data de 2.02.2011” nu a fost prezentat jurnalul de cumpărări pentru trim. I 2011 pentru a se putea verifica dacă TVA din factura inițială cu nr. 126 din data de 2.02.2011 a fost înregistrată și dedusă, iar în fișa de cont prezentată TVA în suma de R3A lei din

factura initiala apare inregistrata atat in debitul contului 4428 "TVA neexigibila", cat si in cel al contului 4426 "TVA deductibila";

- in cazul facturii de nr. 003/21.01.2010 cu TVA in minus de R3B lei emisa de E2 SRL si reprezentand "retur factura 047/01.10.2008 reprezentand contravaloare serv proiectare ctr. 7/28.11.2007" nu a fost prezentat jurnalul de cumparari pentru trim. IV 2008 pentru a se putea verifica daca TVA din factura initiala cu nr. 047 din data de 01.10.2008 a fost inregistrata si dedusa;

- in cazul diferentei de TVA in suma de R3C lei aferenta bazei de BZ lei reprezentand diferenta aferenta facturilor emise de E3 SRL nr. 10004/25.02.2010 cu TVA in suma de R3C1 lei si factura nr. 100006/25.02.2010 cu TVA in minus de R3C2 lei, jurnalele de cumparari prezentate nu sunt intocmite/totalizate conform perioadei fiscale trimestriale de declarare.

Avand in vedere cele anterior prezentate urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si la desfiintarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de R3 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin verificarea detaliata si corelata a jurnalelor de cumparari, deconturilor de TVA si evidentelor contabile, pentru determinarea inregistrarii ori nu a facturilor initiale si a consecintelor fiscale rezultate, in conformitate cu prevederile legale in materie si a retinerilor din prezenta decizie.

### **3.4. Referitor la dispozitia de masuri nr. dim1/2013**

*Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul directiei regionale se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii aferente acestora ori la diminuarea pierderii fiscale, ci la masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.*

**In fapt**, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dim1/2013 organele de inspectie fiscala au dispus SC ABC SRL rectificarea operatiunilor si aplicarea taxarii inverse pentru facturile emise de prestatorii S1 SRL, S2 SRL, S3 SRL, S4 SRL, S5 SRL si S6 SRL, masura contestata de societate prin solicitarea anularii partiale a dispozitiei.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 205. - (1) Impotriva titlului de creanta, precum si **impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii**. Contestatia

este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (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, precum și împotriva deciziei de reverificare 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, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală; [...]"

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" *reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului*".

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013 care stabilește:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente".

Întrucât măsurile dispuse în sarcina SC ABC SRL nu vizează nici stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nici măsura de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației, pentru acest capăt de cerere, intra în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

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

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratia Sectorului x a Finantelor Publice, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 138, art. 145, art. 146, art. 155, art. 156, art. 156<sup>2</sup> si art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 20 (2), pct. 45 (1) si (6), pct. 79 (2) si pct. 82 (7) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 64, art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 105 alin. (1), art. 109 alin. (1) si alin. (2), art. 205 alin. (1), art. 209 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, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 si pct. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

#### **DECIDE:**

1. Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYYY/2013, emisa pentru contribuabilul SC ABC SRL de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului x a Finantelor Publice pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de R 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.

2. Transmite Administratiei Sectorului x a Finantelor Publice contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dim1/2013.

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