

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 176 din 31.05.2010

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC G SRL, cu sediul in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./.....2010, inregistrata sub nr./.....2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de SC G SRL, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr......./.....2010.

Obiectul contestatiei, inregistrata initial la registratura generala a D.G.F.P.M.B. sub nr./.....2010, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/30.12.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. zzzz/30.12.2009 si comunicata sub semnatura in data de 08.01.2010, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA respinsa la rambursare in suma de R lei, din care SC G SRL contesta suma de **C lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC G 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 G SRL, pentru perioada 30.09.2005-31.08.2009, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare aferente lunilor mai 2009, iunie 2009 si august 2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. zzzz/30.12.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/30.12.2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de R lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea TVA aprobata la rambursare in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata, SC G SRL solicita anularea in parte a deciziei de impunere nr. yyy/30.12.2009 si mentioneaza fiecare suma contestata in parte reprezentand TVA respinsa la deducere in cuantum de C1 lei + C2 lei + C3 lei, respectiv TVA colectata suplimentar in cuantum de C4 lei + C5 lei, rezultand un total al sumelor contestate de C lei, desi prin contestatie mentioneaza in mod eronat suma de E lei.

In sustinerea contestatiei SC G SRL invoca urmatoarele:

1. Referitor la TVA in suma de C1 lei aferenta achizitiei unui mijloc fix (canapea) societatea invoca prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si sustine ca mobilierul a fost livrat, receptionat si montat la sediul din str. nr. ..., asa cum rezulta din procesul-verbal de receptie, iar din semnarea facturii de catre domnul GK nu rezulta si receptia, mobilierul aflandu-se in folosinta societatii la sediul social.

2. Referitor la TVA in suma de C2 lei aferenta achizitiei unui autoturism Range Rover societatea sustine ca utilizarea efectiva a acestuia a fost stabilita prin decizia administratorului nr. 2/20.03.2007, respectiv pentru desfasurarea in bune conditii a deplasarilor necesare departamentului de contabilitate. La data redactarii notei explicative s-a mentionat ca autoturismul este utilizat de domnul GK, care a devenit asociat in societate in data de 01.08.2007, insa aceasta mentiune a privit momentul redactarii notei, nu intreaga perioada supusa inspectiei.

In luna mai si iunie 2009 societatea a considerat ca TVA aferenta ratei de leasing deductibila in sensul ca nu se incadreaza in exceptiile prevazute de alin. (1) al art. 145¹ din Codul fiscal, iar incepand cu luna iulie 2009 si pana in prezent este facturata rata reziduala, astfel ca taxa este tratata ca nedeductibila in evidentele contabile, conform art. 145¹ din Codul fiscal si pct. 7 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

In acest context, SC G SRL sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de suma de L lei, considerata deja ca nedeductibila de societate si invoca prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal pentru restul TVA aferenta ratelor de leasing.

De asemenea, societatea invoca faptul ca pentru sumele de C1 lei si C2 lei organele de inspectie fiscala au mentionat ca prevederi legale art. 129 alin. (1) si alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, fata de care considera ca neacordarea dreptului de deducere este nelegala.

3. Pentru lucrarile de constructii prestate de SC H SRL cu TVA in suma de C3 lei, societatea arata ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare situatiile de lucrari prezentate, desi au fost respectate conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut de art. 134¹ alin. (4) din Codul fiscal.

4. Referitor la reintregirea TVA colectata cu suma de C4 lei aferenta prestarilor de constructii montaj din anul 2007, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au prezentat doua interpretari diferite a legislatiei fiscale, odata neadmisa la deducere si odata stabilita ca TVA colectata. Astfel, societatea considera ca dreptul de deducere trebuia acordat in conformitate cu prevederile pct. 82 alin. (10) din Normele metodologice.

5. Cu privire la reintregirea TVA colectata cu suma de C5 lei aferenta veniturilor din export, SC G SRL recunoaste ca livrarea marfurilor la export nu s-a efectuat, iar facturile emise au fost stornate, dar arata ca societatea nu s-a inregistrat cu descarcarea gestiunii pentru aceste marfuri. De aceea, societatea sustine ca marfurile exista in gestiunea si evidenta contabila proprie, iar acestea nu au fost constatate lipsa la inventarierea din data de 31.12.2008, motiv pentru care nu se pot aplica prevederile art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatoarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC G SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../2005, detine codul unic de inregistrare si este inregistrata in scopuri de TVA (platitoare de TVA) incepand cu data de2005.

Activitatea principala: restaurante, cod CAEN 5610.

Perioada verificata: 30.09.2005-31.08.2009.

3.1. Referitor la TVA deductibila in suma de C1+2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor mobilierului si unui autoturism este deductibila, in conditiile in care mobilierul nu se afla la sediul societatii, autoturismul este folosit de unul dintre asociati care nu are atributii executive si nu sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

In fapt, SC G SRL a achizitionat mobilier (canapele) in baza contractului de furnizare nr./16.04.2008 si a facturii nr./16.04.2008 emisa de SC IM SRL, ce au fost livrate in str., nr. si receptionate de asociatul societatii, domnul GK. Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta in suma de **C1 lei**, ca reprezentand achizitii in interesul personal al asociatilor si nu in folosul societatii, conform art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) coroborat cu art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. De asemenea, in temeiul acelorasi dispozitii legale, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de **C2 lei** aferenta autoturismului Range Rover, achizitionat in regim de leasing de la SC LI SA intrucat este folosit in interesul personal al asociatilor.

Prin contestatia formulata SC G SRL sustine ca mobilierul a fost achizitionat in folosul societatii, fiind montat si aflandu-se in folosinta la sediul social al acesteia, invocand un proces-verbal de receptie semnat de doamna SM. Referitor la autoturism societatea sustine ca acesta a fost folosit pentru deplasarile compartimentului contabilitate, iar utilizarea lui de catre domnul GK a avut loc dupa ce acesta a devenit asociat in societate. Din luna iulie 2009 societatea a considerat nedeductibila taxa aferenta ratei reziduale facturate in suma de L lei, aspect neluat in considerare de organele de control.

In urma solicitarii organului de solutionare a contestatiei, referitor la TVA in suma de C1 lei, prin procesul-verbal de cercetare la fata locului nr./.....2010 organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- societatea nu a prezentat deciziile de numire a comisiilor de inventariere pe fiecare gestiune in parte, avand doar decizii de numire a comisiei centrale de inventariere si nu detine registrul numerelor de inventar;
- pentru gestiunea "mobilier" societatea nu a prezentat listele de inventariere, semnate de catre gestionar si comisia de inventariere;
- Fisa mijlocului fix pentru "canapea cu pouf Forever Linea" achizitionata cu factura nr./16.04.2008 are numarul 110 ca numar de inventar, dar la cercetarea factica nu s-a prezentat niciun obiect de mobilier cu acest numar;
- societatea a prezentat si a fost identificat faptic un "coltar" cu numar de inventar 109, care nu reprezinta insa mobilierul ("canapea") in discutie;
- doamna SM, care semneaza procesul-verbal de receptie nu este si nu a fost angajata societatii in perioada verificata.

In ceea ce priveste TVA aferenta autoturismului, prin procesul-verbal nr./.....2010 organele fiscale au constatat ca suma de L lei nu a fost inclusa in TVA respinsa la deducere in suma de C2 lei intrucat pentru aceasta suma societatea nu si-a exercitat dreptul de deducere din proprie initiativa.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"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; [...]."

"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) [...]."

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile** si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.*

*Asa cum s-a stabilit si prin jurisprudenta comunitara in materie de TVA, **exercitarea** dreptului de deducere de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu **justificarea exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare**, organele fiscale avand dreptul de a solicita persoanelor impozabile **dovezi obiective care sa demonstreze ca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni impozabile care-i dau dreptul la deducere**. Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.*

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca mobilierul (doua canapele + doua pouf marca Forever) din factura nr./.....2008 nu a fost achizitionat in folosul operatiunilor taxabile ale SC G SRL, acesta nefiind montat si utilizat la sediul societatii. In acest sens, sustinerile societatii contestatoare reprezinta doar afirmatii "pro causa", **combatute prin cercetarea la fata locului** intreprinsa de organele de inspectie fiscala, din care rezulta ca persoana care a semnat pentru receptia mobilierului nu este angajata societatii, **iar mobilierul in cauza nu se regaseste faptic la sediul social, deci nu este folosit in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile**.

Referitor la autoturismul Range Rover, din nota explicativa a administratorului societatii din data de 04.11.2009 rezulta ca acesta a fost dat in folosinta domnului GK, in timp ce autoturismele Audi A4 si Porsche Cayenne sunt in folosinta directorului si sefului de restaurant, iar autoturismul Audi Q7 a fost vandut in data de 12.12.2007.

Decizia administratorului nr./.....2007 prin care autoturismul Range Rover a fost pus la dispozitia serviciului contabilitate, invocata de societatea in sustinerea cauzei, **este un document pro-causa** si nu poate fi retinuta, in conditiile in care **societatea** avea deja incheiate contracte de leasing in data de 01.12.2006, respectiv 24.01.2007 pentru alte **doua autoturisme Q7 si BMW X5, a caror folosinta nu a fost stabilita**. De altfel, la procesul-verbal de cercetare la fata locului nr./.....2010 este anexata decizia administratorului nr. .../....., prin care se stabileste folosinta autoturismelor, inclusiv a celui in discutie, **in contradictie cu propria declaratie a administratorului data in data de 04.11.2009 si cu motivul invocat in sustinerea cauzei** (domnul GK a devenit asociat ulterior achizitiei autoturismului), ceea ce demonstreaza caracterul pro-causa al acestor decizii.

De asemenea, faptul ca, la data incheierii contractului de leasing pentru autoturismul Range Rover domnul GK nu era asociat in societate, acesta achizitionand 35% din capitalul social in data de 01.08.2007 nu reprezinta o dovada ca acest autoturism nu a fost folosit de aceasta persoana. Dimpotriva, din declaratia nr./.....2009 rezulta ca societatea de leasing si-a dat acordul ca **domnul GK sa foloseasca acest autoturism, pe teritoriul Romaniei si in afara tarii, deci anterior datei cand acesta a devenit asociat in societate**. Or, aceasta declaratie **data de o terta persoana**, ca si faptul ca societatea avea deja si alte autoturisme a caror utilizare efectiva nu a fost stabilita prin decizia administratorului din 20.03.2007, intaresc constatarea organelor de inspectie fiscala cu privire la utilizarea autoturismului de catre domnul GK, anterior intrarii acestuia in societate. Cum utilizatorul efectiv al autoturismului are **doar calitatea de asociat in societate si nu are calitatea si dreptul de a incheia contracte comerciale sau de a administra afacerile societatii, dupa cum reiese chiar din contestatia formulata, achizitia autoturismului nu este in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile, ci in interesul personal al unuia dintre asociatii societatii**.

In ceea ce priveste cuprinderea in suma de C2 lei si a taxei deja considerate nedeductibila in suma de L lei, din procesul-verbal nr./.....2010 rezulta ca aceasta suma nu a fost inclusa in taxa respinsa la deducere de organele fiscale, astfel ca nu poate retine o dubla nedeductibilitate, asa cum sustine societatea contestatoare.

Totodata, mentionarea suplimentara in decizia de impunere si a prevederilor art. 129 alin. (1) si alin. (4) lit. b) din Codul fiscal intareste constatarea organelor de inspectie fiscala cu privire la achizitionarea mobilierului si a autoturismului pentru a fi pus la dispozitia gratuita a altor persoane, in speta a asociatului societatii, ceea ce echivaleaza cu o operatiune taxabila din perspectiva TVA, cu exercitarea dreptului de deducere, dar si cu obligativitatea colectarii taxei de catre societate, astfel ca implicatiile fiscale sunt nule la nivelul taxei datorate catre bugetul de stat.

Avand in vedere cele SC G SRL nu a prezentat dovezi obiective care sa demonstreze o alta situatie de fapt decat cea constatata de organele de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de C1+2 lei.

3.2. Referitor la TVA deductibila in suma de C3 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta lucrarilor de constructii, in conditiile in care situatiile de lucrari prezentate nu contin data emiterii acestora si data receptiei ei de catre beneficiar si categoriile de lucrari executate, defalcate cantitativ si valoric pentru fiecare prestatie in parte.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA in suma de C3 lei pentru lucrarile de constructii prestate de SC H SRL (C31 lei in 2007 si C32 lei pentru 2008), pe motiv ca pana la data finalizarii inspectiei fiscale nu au fost prezentate situatiile de lucrari conform art. 134¹ alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestatia formulata SC G SRL sustine ca din actul aditional si din situatia de lucrari reiese ca s-au efectuat lucrari de amenajari interioare.

In drept, potrivit art. 134¹, art. 134², art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

[...]

(4) Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar".

"Art. 134². - (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; [...]."

"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) [...]."

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in***

folosul propriilor operatiuni taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective. Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

In speta, SC G SRL a incheiat contractul nr. .../20.09.2007 cu SC H SRL pentru executarea lucrarilor de constructii metalice, invelitoare terasa si pereti terasa (110 mp) in valoare de V lei exclusiv TVA, durata de executie a lucrarilor fiind de 10 zile de la 20.09.2007 la 30.09.2007. La acest contract s-a incheiat actul aditional din 20.02.2008, prin care partile au convenit suplimentarea lucrarilor cu confectionat si montat structura metalica si armatura la intrarea in bucatarie, confectionat si montat suport metalic (3 bucati) si confectionat si montat schelet metalic tip scena, in valoare de M euro inclusiv TVA. In facturile emise de prestator sunt mentionate "c.v. lucrari la contract nr. .../20.09.2007", "c.v. lucrari alucobond", "c.v lucrari de constructii metalice la fatada".

La dosarul cauzei sunt prezentate in copie:

- situatie de lucrari, nedatata si nesemnata de beneficiar, exprimata doar in unitati fizice (mp, ml, ans) si cantitati pentru materiale (placi din aliaj de aluminiu compozit - 65 mp, profile Al pentru structura exterioara - 150 ml, accesorii de prindere - 1 ans), manopera (manopera de debitare, stantare si casetare alucobond - 65 mp, manopera realizare fatada ventilat - 65 mp) si utilaj (schela - 1 ans);

- situatie de lucrari, nedatata, exprimata doar in unitati valorice pe total situatie (U lei plus TVA C3 lei) pentru: constructii metalice - reparat stalpi metalici, contravanturi stalpi, pane metalice stalpi plafon si invelitoare izopan, scara metalica de incendiu, structura metalica de ridicare nivel pardoseala la salon, structura metalica pentru mesele - plita Tepan, structura metalica pentru copertina intrare acoperita cu alucobond.

Astfel, se constata ca nu exista o concordanta intre lucrarile contractate, cele facturate si cele mentionate in situatiile de lucrari prezentate, iar *acestea nu sunt date pentru a se putea stabili data la care au fost emise, lucrarile sunt prezentate in mod generic, fara a fi defalcate cantitativ si valoric pentru fiecare prestatie in parte*, pentru a se identifica lucrarile si a se putea stabili daca lucrarile facturate sunt si efectiv prestate in folosul operatiunilor taxabile.

In consecinta, intrucat nu a prezentat elemente noi fata de constatările organelor de inspectie fiscala, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nedovedita cu documente pentru capatul de cerere privind TVA in suma de C3 lei.

3.3. Referitor la TVA colectata in suma de C4 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata pentru lucrarile de constructii-montaj supuse masurilor de simplificare in anul 2007, in conditiile in care prestatorul nu a inscris in facturi mentiunea "taxare inversa" si a inscris eronat taxa aferenta.

In fapt, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de C4 lei pentru lucrarile de constructii montaj, facturate eronat in anul 2007 de SC H SRL, fara aplicarea masurilor de simplificare, cu taxare inversa, prevazute de art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au interpretat diferit legislatia fiscala pentru aceasta suma, odata neadmisa la deducere si odata

stabilita ca TVA colectata si solicita aplicarea prevederilor pct. 82 alin. (10) din Normele metodologice.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin Legea nr. 343/2006, in vigoare pentru anul fiscal 2007:

"(1) **Furnizorii si beneficiarii bunurilor/serviciilor prevazute la alin. (2) au obligatia sa aplice masurile de simplificare prevazute de prezentul articol.** Conditia obligatorie pentru aplicarea masurilor de simplificare este ca atat furnizorul, cat si beneficiarul sa fie inregistrati in scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) **Bunurile si serviciile pentru livrarea sau prestarea carora se aplica masurile de simplificare sunt:**

a) deseurile si materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile, republicata, cu modificarile ulterioare;

b) cladirile, partile de cladire si terenurile de orice fel, pentru a caror livrare se aplica regimul de taxare;

c) **lucrarile de constructii-montaj;**

d) bunurile si/sau serviciile livrate ori prestate de sau catre persoanele aflate in stare de faliment declarata prin hotarare definitiva si irevocabila;

e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.

(3) **Pe facturile emise pentru livrarile de bunuri prevazute la alin. (2) furnizorii sunt obligati sa inscrie mentiunea «taxare inversa», fara sa inscrie taxa aferenta. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor inscrie taxa aferenta, pe care o evidentiaza atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila in decontul de taxa. Pentru operatiunile supuse masurilor de simplificare nu se face plata taxei intre furnizor si beneficiar.**

(4) Beneficiarii care sunt persoane impozabile cu regim mixt aplica si prevederile art. 147, in functie de destinatia achizitiilor respective.

(5) **De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atat furnizorii/prestatorii, cat si beneficiarii.** In situatia in care furnizorul/prestatorul nu a mentionat «taxare inversa» in facturile emise pentru bunurile/serviciile care se incadreaza la alin. (2), beneficiarul este obligat sa aplice taxare inversa, sa nu faca plata taxei catre furnizor/prestator, sa inscrie din proprie initiativa mentiunea «taxare inversa» in factura si sa indeplineasca obligatiile prevazute la alin. (3)".

Conform pct. 82 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 1.861/2007:

"(5) In cazul livrarilor/prestarilor, prevazute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile incasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fara taxa si fac mentiunea "taxare inversa". Taxa se calculeaza de catre beneficiar asupra sumei platite in avans si se inscrie in jurnalul pentru cumparari, fiind preluata atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila in decontul de taxa. Contabil, beneficiarul va inregistra in cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

(6) Inregistrarea contabila 4426 = 4427 la cumparator este denumita autolichidarea taxei pe valoarea adaugata, colectarea taxei pe valoarea adaugata la nivelul taxei deductibile este asimilata cu plata taxei catre furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situatii in care se aplica taxare inversa.

(7) Persoanele impozabile cu regim mixt care sunt beneficiari ai unor achizitii supuse taxarii inverse, conform art. 160 din Codul fiscal, **vor deduce taxa in decontul de taxa in limitele si in conditiile stabilite la art. 145, 146, 147 si 147¹** din Codul fiscal.

(9) **Neaplicarea masurilor de simplificare prevazute de lege va fi sanctionata de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor si a beneficiarilor la rectificarea operatiunilor si aplicarea taxarii inverse conform prevederilor din prezentele norme.**

(10) **In situatia in care organele fiscale competente, cu ocazia verificarilor efectuate, constata ca pentru bunurile prevazute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate masurile de simplificare prevazute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea inregistrarii contabile 4426 = 4427 si inregistrarea in decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit la finele perioadei fiscale in care controlul a fost finalizat, la randurile de regularizari. In situatia in care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achizitionate sunt destinate realizarii atat de operatiuni cu drept de deducere, cat si fara drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro rata de la data efectuarii achizitiei bunurilor supuse taxarii inverse si se va inscrie in randul de regularizari din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curenta".**

Prin urmare, pentru anumite categorii de bunuri si servicii, inclusiv pentru lucrarile de constructii-montaj, legiuitorul a prevazut in mod expres aplicarea unor masuri de simplificare in domeniul TVA prin mecanismul taxarii inverse, obligatorii atat pentru furnizori/prestatori, cat si pentru beneficiari, care presupun in esenta inscrierea mentiunii <<taxare inversa>> in factura, aplicarea taxarii inverse de catre beneficiar prin formula contabila 4426 = 4427 si evidentierea corespunzatoare in decontul de taxa, precum si neplata taxei pe relatia furnizor-beneficiar.

In speta, SC H SRL a emis pentru lucrari de constructii-montaj facturile nr. .../10.12.2007, nr. /14.12.2007 si nr. /14.12.2007 prin inscrierea taxei pe valoarea adaugata, contrar dispozitiilor exprese ale art. 160 alin. (3) din Codul fiscal, care obliga furnizorii sa mentioneze pe factura mentiunea "taxare inversa", fara sa inscrie taxa aferenta. In acelasi timp, contestatoarea, in calitate de beneficiar, este tinuta responsabila de respectarea acestor prevederi, conform art. 160 alin. (5) din acelasi act normativ si avea obligatia sa nu faca plata taxei catre prestator, sa inscrie in factura din proprie initiativa mentiunea "taxare inversa" si **sa evidentieze taxa aferenta ca deductibila si colectata** in acelasi timp.

Aplicarea mecanismului de taxare inversa nu inseamna deducerea automata a taxei, asa cum eronat sustine societatea contestatoare, intrucat conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere sunt reglementate distinct de art. 145 din Codul fiscal, potrivit carora este deductibila doar taxa aferenta serviciilor prestate efectiv in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile, in timp ce taxarea inversa implica, in fapt, mutarea colectarii taxei de la prestator la beneficiar. Ca atare, nu este vorba de o tratare contradictorie a aceleiasi sume de catre organele de inspectie fiscala, in conditiile in care deducerea taxei este reglementata fiscal distinct de colectarea taxei de catre beneficiar prin aplicarea masurilor de simplificare.

Fata de cele retinute anterior, contestatia SC G SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA colectata in suma de C4 lei.

3.4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de C5 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile care au facut obiectul unor vanzari la export, ulterior stornate, in conditiile in care nu au fost prezentate documente justificative care sa ateste reintrarea in gestiune a bunurilor, acestea fiind constatate ca fiind lipsa in gestiune.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. zzzz/30.12.2009 organele fiscale au constatat ca SC G SRL nu a justificat exporturile de bunuri catre Republica Moldova, in suma de B1 lei in anul 2008 si B2 lei in perioada ianuarie - iunie 2009. In luna iulie 2009 societatea a stornat veniturile raportate in lunile precedente.

Avand in vedere ca la inregistrarea acestor venituri, societatea a descarcat gestiunea cu contravaloarea acestor marfuri, organele fiscale au procedat la reintregirea bazei

impozabile cu suma de B1+2 lei si colectarea taxei aferente cu suma de C5 lei, in conformitate cu art. 128 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In urma solicitarii organului de solutionare a contestatiei, prin procesul-verbal de cercetare la fata locului nr...../.....2010 au constatat urmatoarele:

- facturile de export au fost emise catre societatea M din Republica Moldova si se regasesc in jurnalele de vanzari ale lunilor in care au fost emise si sunt inregistrate in deconturile de taxa la diferite pozitii, unele eronate;

- factura externa seria nr./15.07.2009 de stornare a facturilor emise in anul 2009 a fost inregistrata in jurnalul de vanzari al lunii iulie 2009, fara a fi inregistrata in decontul lunii si nici intr-un alt decont;

- s-au incasat avansuri de la societatile CR si DG din Republica Moldova in suma de H euro la 31.08.2009, in vederea livrarii de bunuri (mobilier de bucatarie);

- in contul 607 "Cheltuieli cu marfurile" societatea inregistreaza vanzari din bar, din notele contabile prezentate rezulta descarcarea gestiunii "depozit central" catre gestiunea "bucatarie", iar din cercetarea la fata locului au rezultat neconcordante intre scaderile din rapoartele de intrari-iesiri ale gestiunilor si inregistrarile in contabilitate in lunile ianuarie 2009-aprilie 2009 si aprilie-mai 2010;

- la data de 23.04.2010 la sediul societatii nu era prezenta persoana care opereaza programul de gestiune, iar societatea nu are listate fise de magazie pe produs, motiv pentru care nu s-au putut identifica intrarile si iesirile de produse facturate la export.

Prin contestatia formulata societatea recunoaste ca nu a efectuat livrarea marfurilor la export, dar sustine ca operatiunile au fost reglate prin stornare si gestiunea de marfuri nu a fost descarcata, ele existand in gestiune si in evidenta contabila, conform inventarului, fara sa depuna documente in sustinerea cauzei.

In drept, potrivit art. 126 si art. 128 din Legea nr. 5271/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt **operatiuni impozabile** in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

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

"Art. 128. - (1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

(4) **Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:**

[...]

d) **bunurile constatate lipsa din gestiune**, cu exceptia celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)-c)".

Din dispozitiile legale antecitate rezulta ca lipsa in gestiune a bunurilor este asimilata livrarilor de bunuri si reprezinta operatiune taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In speta, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a realizat vanzari de marfuri catre export si a descarcat gestiunea de marfuri cu ocazia vanzarilor, iar ulterior a anulat aceste vanzari, fara ca marfurile aferente vanzarilor anulate sa reintre in gestiune. In consecinta, aceste marfuri, desi nu au mai fost vandute, nu se mai regasesc in gestiunea societatii si constituie bunuri lipsa din gestiune, situatie asimilata livrarilor de bunuri cu plata si supusa taxarii conform prevederilor legale anterior citate.

Sustinerile societatii contestatoare referitoare la nedescarcarea gestiunii si existenta marfurilor in gestiune si in evidenta contabila nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei **intrucat nu sunt sustinute de niciun document justificativ in acest sens.**

Astfel, din cercetarea la fata locului si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca **gestiunea marfurilor se descarca** global-valoric pe baza de coeficient de repartizare, aplicat asupra bunurilor vandute, inclusiv **asupra celor care au facut obiectul facturilor de export emise**, iar la stornarea facturilor **societatea nu a prezentat documente justificative (note de intrare-receptie) care sa ateste reintrarea in gestiune a bunurilor**. De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat **neconcordante intre scaderile din rapoartele de intrari-iesiri ale gestiunilor si inregistrarile in contabilitate si inexistenta fiselor de magazie pe produs**, care sa dea posibilitatea verificarii existentei in gestiune a marfurilor respective.

Mai mult, **societatea nu a pus la dispozitia organelor fiscale care efectuat cercetarea la fata locului listele de inventariere semnate de gestionar si de comisia de inventariere**, care sa demonstreze ca, intr-adevar, bunurile facturate initial si stornate ulterior exista faptic in patrimoniul societatii. **Or, avand in vedere motivatiile din contestatia formulata, societatea avea obligatia sa prezinte organelor fiscale, cu ocazia cercetarii la fata locului, toate documentele necesare justificarii acestor motivatii, lucru care nu s-a intamplat.**

Fata de cele mai sus prezentate, contestatia SC G SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind TVA colectata in suma de C5 lei.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 126 alin. (1) lit. a), art. 128 alin. (1) si alin. (4) lit. d), art. 134¹ alin. (1) si alin. (4), art. 134² alin. (1), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 160 alin. (1), alin. (2) lit. c), alin. (3) si alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 82 alin. (5), (6), (6), (7), (9) si (10) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 1.861/2007 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Respinge contestatia formulata de SC G SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/30.12.2009, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la instanta de contencios administrativ competenta.