

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

DECIZIA nr. 351 din 09.09.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC 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 SC ABC SRL inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./.....2010.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxxx/tt.tt.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/tt.tt.2010 si comunicata sub semnatura in data de tn.tn.2010.

SC ABC SRL contesta suma de **T lei** reprezentand:

- S lei TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare;
- M lei majorari de intarziere aferente.

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 a Finantelor Publice a Municipiului 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 solutionarii deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./26.01.2009, nr./25.02.2009 si nr./25.03.2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/tt.tt.2010, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxxx/tt.tt.2010, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de S lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de S lei, la stabilirea TVA de rambursat in suma de R lei si a majorarilor de intarziere aferente in suma de M lei.

De asemenea, a fost emisa decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. zzzz/tt.tt.2010 si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. qqqq/tt.tt.2010.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere contestate pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de S lei si a majorarilor de intarziere in suma de M lei, aratand urmatoarele:

Referitor la suma de N lei reprezentand TVA colectata suplimentar ca urmare a nefacturarii integrale a lucrarilor de constructii-montaj efectuate in societate in anii 2006-2008, in baza contractului de antrepriza si actelor aditionale incheiate cu SC RP SRL, societatea sustine ca organele fiscale au aplicat superficial prevederile fiscale, fara sa procedeze la coroborarea aspectelor economice rezultate cu antecedentele economice, aspectele fiscale anterioare si influenta in totalitate a activitatii economice asupra fenomenului fiscal.

SC ABC SRL sustine ca "a fost acuzata" de faptul ca a procedat la colectarea suplimentara de TVA, aspect imposibil de realizat in lipsa emiterii de documente fiscale, iar valoarea TVA colectata a fost determinata eronat in raport cu prevederile art. 134 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal deoarece valoarea lucrarilor facturate a depasit sau este egala cu valoarea proceselor-verbale de receptie a lucrarilor executate.

Acelesi sustineri sunt valabile si in cazul TVA colectata suplimentar in suma de M lei pentru alt contract incheiat cu SC RP SRL, respectiv O lei pentru un contract de executie lucrari de constructii incheiat cu o persoana fizica.

Suma de Q lei reprezinta TVA pentru achizitii de materiale, nerecunoscuta ca fiind deductibila de organele fiscale, desi a fost destinata realizarii unor operatiuni taxabile de lucrari de constructii pentru beneficiarul SC RP SRL, fara a avea la baza un contract scris si fara a fi recunoscute de beneficiar, motiv pentru care beneficiarul a fost actionat in judecata, asa cum rezulta din certificatul de grefa anexat.

Pentru suma de L lei a fost colectata eronat de organele fiscale prin aplicarea masurilor de simplificare in anul 2007 deoarece fie nu reprezinta lucrari de constructii-montaj, ci achizitii de materiale in avans (factura emisa de SC EF SRL) sau prestatii auto (factura emisa de CB), fie factura a fost corect intocmita cu aplicarea masurilor de simplificare (factura emisa de SC LD SRL).

Pentru avansul incasat in luna ianuarie 2009 de la MB SRL organele fiscale au colectat eronat TVA in suma de G lei deoarece taxa a fost colectata de societate prin factura emisa in luna ianuarie 2009, inregistrata eronat in evidente in data de 01.02.2009. Acelesi sustineri sunt valabile si in cazul TVA colectata suplimentar in suma de J lei pentru avansul incasat de la SC CH SRL deoarece a fost emisa factura de avans in data de 29.02.2008, incasata in data de 03.03.2008 si stornata in data de 05.01.2009 cand s-a emis factura de livrare a otelului beton, diferenta incasata in plus urmand a fi restituita clientului.

SC ABC SRL arata ca intelege sa conteste si modul de calcul al majorarilor de intarziere aferente sumelor incasate ca avans in lunile octombrie si noiembrie 2006 in suma de U lei.

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

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

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxxx/tt.tt.2010, organele fiscale au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de S lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de S lei, la stabilirea TVA de rambursat in suma de R lei si accesoriilor aferente in suma de M lei, pentru deconturile de TVA nr. nr./26.01.2009 si nr./25.02.2009 (perioada 01.03.2004 31.01.2009).

De asemenea, a fost emisa decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. zzzz/tt.tt.2010 pentru decontul de TVA nr./25.03.2009 (luna februarie 2009) si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. qqqq/tt.tt.2010.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/tt.tt.2010 rezulta ca SC ABC SRL are ca obiect principal de activitate "lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale" (cod CAEN 4120).

Organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara in suma de S lei, din care:

- N lei TVA colectata suplimentar ca urmare a nefacturarii integrale a lucrarilor de constructii-montaj efectuate de societate in perioada 2006-2008 in baza contractului de antrepriza de lucrari (imobil birouri) nr. 2/03.10.2006 si a actelor aditionale la contractul incheiat cu SC RP SRL;

- M lei TVA colectata suplimentar ca urmare a nefacturarii integrale a lucrarilor de constructii-montaj efectuate de societate in baza contractului de antrepriza de lucrari (imobil locuinte) nr. 3/17.10.2007 si a actului aditional la contractul incheiat cu SC RP SRL;

- O lei TVA colectata suplimentar ca urmare a nefacturarii integrale a lucrarilor de constructii-montaj efectuate de societate in baza contractului de executie nr. 6/01.09.2006 incheiat cu persoana fizica pentru o valoare de C euro, cu costuri aferente in suma de D lei;

- Q lei TVA nedeductibila din facturi de achizitii care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile;

- L lei TVA colectata suplimentar ca urmare a neaplicarii masurilor de simplificare pentru facturile emise de diversi furnizori in anul 2007 (CB, AI, EF, LD);

- R1 lei TVA nedeductibila din factura de chirie nr./28.09.2004 pentru care nu s-a prezentat notificarea furnizorului privind optiunea de taxare a operatiunii;

- R2 lei TVA nedeductibila din facturile prezentate in copie;

- R3 lei TVA pentru care nu s-a autocolectat TVA urmare depasirii cheltuielilor de protocol;

- R4 lei TVA aferenta sumei reprezentand eliberare garantie la data de 03.03.2006 in baza contractului nr. 2809/29.09.2004 incheiat cu SC TT SRL;

- G lei TVA aferent avansului incasat in luna ianuarie 2009 de la SC MB SRL, pentru care s-a colectat taxa in luna februarie 2009 si pentru care s-a emis dispozitia de masuri nr. qqqq/tt.tt.2010;

- J lei aferenta avansului incasat de la SC CH SRL.

Pentru avansurile incasate de societate in lunile octombrie si noiembrie 2006 si facturate cu intarziere in luna decembrie 2006 organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere pana la data emiterii facturii fiscale in suma de U lei.

Pentru diferentele de TVA aferente facturilor prezentate in copie s-au calculat majorari de intarziere in suma de U1 lei pana la data de 25.09.2007 (cand societatea a inregistrat TVA de rambursat) si penalitati in suma de U2 lei pana la data de 31.12.2005.

3.1. Referitor la TVA in suma de N lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila datoreaza TVA colectata pentru diferenta dintre valoarea lucrarilor de constructii executate contractate si valoarea lucrarilor de constructii deja facturate, in conditiile in care nu a prezentat procesele-verbale finale incheiate cu beneficiarul la finalizarea lucrarilor din care sa rezulte o alta valoare decat cea convenita contractual cu beneficiarul.

In fapt, potrivit deciziei de impunere nr. xxxx/tt.tt.2010 si raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/tt.tt.2010, organele de inspectie fiscala au colectat TVA suplimentara in suma de N lei pentru valoarea lucrarilor de constructii-montaj nefacturate pana la valoarea actelor aditionale la contractul de antrepriza de lucrari (imobil birouri) nr. 2/03.10.2006 si a actelor

aditionale la contractul incheiat cu SC LN SRL (care a fuzionat prin contopire cu o alta firma din care a rezultat SC RP SRL ce a preluat contractul), din care: X1 lei (X2 euro) pentru lucrari de infrastructura - actul aditional nr. 1, X3 lei (X4 euro) pentru lucrari de arhitectura si instalatii - actul aditional nr. 3 si X5 lei (X6 euro) pentru instalatii electrice - actul aditional nr. 5. Colectarea TVA a avut loc la data receptiei finale a lucrarilor in data de 10.06.2008.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine, in esenta, ca organele fiscale au determinat eronat valoarea TVA colectata suplimentar intrucat, in raport cu prevederile art. 134 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valoarea lucrarilor facturate a depasit sau este egala cu valoarea proceselor-verbale de receptie a lucrarilor executate si era imposibila colectarea in lipsa emiterii de documente fiscale.

In sustinerea contestatiei societatea a prezentat, in copie, contractul de antrepriza si actele aditionale, situatii de lucrari, procese-verbale de constatare a cantitatilor de materiale, facturi, centralizatoare valorice, proces-verbal de conciliere.

In drept, conform art. 134, art. 134¹, art. 137 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 134. - (1) Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei, chiar daca plata acestei taxe poate fi amanata.

(3) Exigibilitatea platii taxei reprezinta data la care o persoana are obligatia de a plati taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Aceasta data determina si momentul de la care se datoreaza majorari de intarziere pentru neplata taxei".

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

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

"Art. 155. - (1) **Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii**, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), **trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa.** De asemenea, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar pentru suma avansurilor incasate in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa".

Prin urmare, conform dispozitiile legale precitate, rezulta ca pentru lucrarile de constructii-montaj decontate pe baza de situatii de lucrari faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari ori la data la care aceste situatii de lucrari sunt acceptate de beneficiar, baza de impozitare constituind-o din toata contrapartida pe care prestatorul o obtine sau urmeaza sa o obtina de la beneficiar si pentru care prestatorul are obligatia emiterii facturilor aferente.

In speta, din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- pentru executarea lucrarilor de constuire a unui imobil de birouri SC ABC SRL a incheiat cu beneficiarul SC LN SRL - actual SC RP SRL - contractul de antrepriza de lucrari nr. 2/03.10.2006, in care se prevede o valoare maxima a lucrarilor de constructii-montaj de EM euro, urmand ca pretul final (materiale si manopera) sa fie stabilit de catre beneficiar si antreprenor in baza masuratorilor de cantitati si suprafete la momentul finalizarii etapelor, pe baza proceselor-verbale de receptie incheiate la finalizarea fiecarei faze de lucrari;

- in actele aditionale incheiate pentru categorii/faze de lucrari, partile au convenit ca valoarea totala a lucrarilor nu poate fi mai mare decat echivalentul in lei, la cursul de schimb al BNR din data efectuarii platii, a unei sume in euro, la care se adauga TVA (art. 3 din actele aditionale);

- partile au convenit ca pretul final pentru realizarea lucrarilor mentionate in actele aditionale sa fie calculat in baza proceselor-verbale de constatare a cantitatilor de materiale efectiv folosite de catre antreprenor si a procesului-verbal de receptie finala a lucrarilor contractate semnate de parti (art. 4, art. 5 si art. 8/art. 9 din actele aditionale);

- pentru lucrarile de infrastructura (actul aditional nr. 1/08.10.2006) s-a stabilit o valoare de EM1 euro, la care se adauga TVA, partile au intocmit si semnat 7 procese-verbale de constatare a cantitatilor de materiale, in valoare totala cumulata de EM2 euro, dar s-a facturat contravaloarea a EM3 euro, ***fara sa se prezinte situatii de lucrari acceptate de beneficiar si procesul-verbal final incheiat la finalizarea lucrarilor de infrastructura;***

- pentru lucrarile de arhitectura si instalatii (actul aditional nr. 3/01.06.2007) s-a stabilit o valoare de EM4 euro, la care se adauga TVA, societatea sustine ca valoarea proceselor-verbale de constatare a cantitatilor de materiale este de EM5 euro (fata de EM6 euro retinuta de organele de inspectie fiscala), iar valoarea facturata este EM7 euro (fata de EM8 euro retinuta de organele de inspectie), ***fara sa prezinte procesele-verbale si situatiile de lucrari semnate si acceptate de beneficiar, precum si procesul-verbal de receptie finala incheiat la finalizarea lucrarilor de arhitectura si instalatii;***

- in comunicarea beneficiarului SC RP SRL din data de 04.08.2008 se recunoaste faptul ca datoreaza societatii contestatoare suma de EM9 euro si orice alta suma reprezentand diferente de cantitati real executate, ce urmeaza a fi platita in termen de 6 luni de la data semnarii procesului-verbal de receptie definitiva;

- in procesul-verbal de conciliere incheiat la data de 22.09.2008 nu se face nicio referire la valoarea finala a lucrarilor executate si acceptate de beneficiar pentru lucrarile de arhitectura si instalatii ce fac obiectul actului aditional nr. 3/01.06.2007;

- pentru lucrarile de instalatii electrice (actul aditional nr. 5/26.08.2007) s-a stabilit o valoare de EM10 euro, la care se adauga TVA, societatea sustine ca valoarea proceselor-verbale de receptie este de EM11 euro, facturata integral, ***fara sa se prezinte niciun proces-verbal de constatare a cantitatilor de materiale si/sau situatii de lucrari semnate si acceptate de beneficiar, conform prevederilor art. 8 din actul aditional.***

Rezulta ca sustinerea SC ABC SRL privind determinarea incorecta a valorii TVA colectata suplimentar, determinata implicit de valoarea lucrarilor de constructii ce au facut obiectul celor 3 acte aditionale la contractul nr. 2/03.10.2006 este neintemeiata, in conditiile in care contestatoarea **nu a prezentat situatiile de lucrari si/sau procesele-verbale de constatare a cantitatilor de materiale semnate de beneficiar si procesele-verbale finale incheiate la finalizarea lucrarilor, astfel incat valoarea finala a lucrarilor se fie determinata in conformitate cu prevederile actelor aditionale semnate de parti.**

Or, contestatoarea, in calitate de prestatoare, avea obligatia determinarii valorii totale finale a lucrarilor executate, pe baza situatiilor de lucrari emise si acceptate de beneficiar, in conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. (4) coroborat cu art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, ca reprezentand tot ceea ce constituie contrapartida ce urmeaza a fi obtinuta din partea beneficiarului. Prin nedeterminarea valorii totale finale a lucrarilor executate si neemiterea facturilor pentru diferenta nefacturata de lucrari executate societatea isi invoca propria culpa in

nerespectarea dispozitiilor legale in materie fiscala si, in baza principiului de drept *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, aceste sustineri nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a cauzei. De altfel, a accepta ca este imposibila colectarea TVA in lipsa emiterii de documente fiscale, ar insemna ignorarea evidenta a prevederilor art. 155 alin. (1) din Codul fiscal referitoare la emiterea facturilor coroborate cu cele ale art. 158 alin. (1) din Codul fiscal, conform carora "**orice persoana obligata la plata taxei poarta raspunderea pentru calcularea corecta** si plata la termenul legal a taxei catre bugetul de stat".

Deoarece societatea nu a facut dovada ca valoarea totala a lucrarilor de constructii executate in baza contractului nr. 2/03.12.2006 a fost stabilita pe baza proceselor-verbale finale incheiate cu beneficiarul la finalizarea lucrarilor, organele fiscale au procedat la determinarea bazei impozabile a lucrarilor pe baza valorii contractate inscrise in actele aditionale incheiate intre parti.

In consecinta, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nedovedita cu documente pentru capatul de cerere privind TVA in suma de **N lei**.

3.2. Referitor la TVA in suma de M lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila datoreaza TVA colectata pentru diferenta dintre valoarea lucrarilor de constructii executate si valoarea lucrarilor de constructii deja facturate, in conditiile in care la finalizarea lucrarilor a incheiat cu beneficiarul procesul-verbal final din care rezulta o valoare mai mare decat cea contractata initial prin actul aditional.

In fapt, potrivit deciziei de impunere nr. xxxx/tt.tt.2010 si raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/tt.tt.2010, organele de inspectie fiscala au colectat TVA suplimentara in suma de M lei pentru valoarea lucrarilor de constructii-montaj nefacturate (EM12 euro x 19% = EM13 euro = M lei), aferente contractului de antrepriza de lucrari (imobil locuinte) nr. 3/16.10.2007 si a actului aditional nr. 17.10.2007 (infrastructura), incheiat cu SC RP SRL.

In drept, conform art. 134, art. 134¹, art. 137 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 134. - (1) Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei, chiar daca plata acestei taxe poate fi amanata.

(3) Exigibilitatea platii taxei reprezinta data la care o persoana are obligatia de a plati taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Aceasta data determina si momentul de la care se datoreaza majorari de intarziere pentru neplata taxei".

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

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

"Art. 155. - (1) **Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii**, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), **trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa.** De asemenea, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar pentru suma avansurilor incasate in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa".

Prin urmare, conform dispozitiile legale precitate, rezulta ca pentru lucrarile de constructii-montaj decontate pe baza de situatii de lucrari faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari ori la data la care aceste situatii de lucrari sunt acceptate de beneficiar, baza de impozitare constituind-o din toata contrapartida pe care prestatorul o obtine sau urmeaza sa o obtina de la beneficiar si pentru care prestatorul are obligatia emiterii facturilor aferente.

In speta, din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- prin actul aditional nr. 1/17.10.2007 la contractul de antrepriza de lucrari nr. 3/16.10.2007 incheiat cu beneficiarul SC RP SRL, societatea s-a obligat sa execute lucrarile necesare realizarii infrastructurii in valoare de EM euro, urmand ca pretul final (materiale si manopera) sa fie stabilit de catre beneficiar si antreprenor in baza masuratorilor de cantitati si suprafete la momentul finalizarii, pe baza proceselor-verbale de receptie incheiate la finalizarea fiecărei faze de lucrari;

- societatea sustine ca valoarea proceselor-verbale de constatare a cantitatilor de materiale este de EM14 euro, iar valoarea lucrarilor facturate este EM15 euro, recunoscand ca mai exista o diferenta de facturat de EM16 euro;

- **prin procesul-verbal final incheiat la finalizarea infrastructurii din data de 01.07.2008, semnat si stampilat bilateral, partile au stabilit de comun acord urmatoarele:**

*"2.1. Suma totala de plata datorata conform Proceselor-verbale de constatare a cantitatilor de materiale efectiv introduse in cladirea RP, conform Ofertei de Lucrari Anexa la Actul Aditional nr. 1, mai sus mentionat, precum si a legislatiei privitoare la plata TVA, suma totala datorata este de **ST EUR**.*

*2.3. Avand in vedere majorarile de preturi la manopera si materiale, probate de Antreprenorul General, cu adrese din partea furnizorilor de materiale si servicii, Beneficiarul a aprobat o majorare a sumei mentionata mai sus la punctul 2.1 de **PM EUR**, rezultand o suma totala de **SL EUR**".*

Rezulta ca sustinerea SC ABC SRL privind executarea unor lucrari la contractul nr. 3 si actul aditional nr. 1/17.10.2007 in valoare de EM14 euro este vadit neintemeiata, in conditiile in care **din procesul-verbal final incheiat la finalizarea lucrarilor, incheiat bilateral cu beneficiarul conform prevederilor contractuale, partile au convenit ca valoarea totala a lucrarilor este de SL euro, valoare retinuta si de organele de inspectie fiscala in vederea determinarii TVA aferente contravalorii lucrarilor executate de societate si nefacturate.**

Prin urmare, avand in vedere ca intre contestatoare, in calitate de antreprenor general si beneficiarul lucrarilor a fost incheiat procesul-verbal final, prin care beneficiarul a recunoscut si acceptat o valoare totala a lucrarilor executate cu mult mai mare decat cea facturata efectiv de contestatoare, aceasta avea obligatia facturarii integrale a contrapartidei ce urma a fi obtinuta de la beneficiar (SL euro), chiar in baza prevederilor art. 134¹ alin. (4) din Codul fiscal invocate in sustinerea contestatiei, coroborate cu cele ale art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (1) din Codul fiscal. Faptul ca societatea nu a emis factura pentru diferenta dintre valoarea lucrarilor recunoscute si acceptate de beneficiar in mod expres prin procesul-verbal si valoarea lucrarilor deja facturate, contrar dispozitiilor exprese ale art. 155 alin. (1) din Codul fiscal, îi este

in intregime imputabila si, in baza principiului de drept *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei

In consecinta, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de M lei.

3.3. Referitor la TVA in suma de O lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au determinat corect baza impozabila pentru lucrarile de constructie a unui imobil de locuinte si birouri, executate in beneficiul asociatului majoritar si administrator al societatii executante, pe baza cheltuielilor efectuate de societate in vederea realizarii respectivelor lucrari.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/tt.tt.2010 rezulta ca SC ABC SRL a incheiat contractul de executie nr. 6 cu o persoana fizica in vederea construirii unui imobil de locuinte si birouri in str., sector x. Costurile totale ale acestei investitii, receptionata fara obiectii in data de 29.05.2008, au fost in suma totala de D lei, din care societatea a facturat doar suma de MT lei.

Ca urmare, in urma inspectiei fiscale s-a colectat suplimentar TVA in suma de O lei reprezentand TVA aferenta lucrarilor executate si nefacturate de societate pentru acest obiectiv de investitii.

In drept, potrivit art. 11, art. 129, art. 134¹, art. 137 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a 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 unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.**

(2) **In cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei".**

"Art. 129. - (4) **Sunt asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata urmatoarele:**

a) utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, in scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispozitie, in vederea utilizarii in mod gratuit, altor persoane, daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;

b) serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, prestate in mod gratuit pentru uzul personal al angajatilor sai sau pentru uzul altor persoane".

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

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

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

c) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (4) si (5), pentru transferul prevazut la art. 128 alin. (10) si pentru achizitiile intracomunitare considerate ca fiind cu plata si prevazute la art. 130¹ alin. (2) si (3), pretul de cumparare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, in absenta unor astfel de preturi de cumparare, pretul de cost, stabilit la data livrarii. In cazul

in care bunurile reprezinta active corporale fixe, baza de impozitare se stabileste conform procedurii stabilite prin norme;

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

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

"Art. 155. - (1) **Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii**, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), **trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa**. De asemenea, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar pentru suma avansurilor incasate in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa."

Conform dispozitiile legale precitate, in conditiile in care baza de impozitare pentru operatiunile supuse TVA nu a fost stabilita in conditii normale de concurenta, in special datorita relatiilor de afiliere dintre prestator si beneficiar, ea se considera ca fiind valoarea normala pentru respectiva operatiune sau suma cheltuielilor efectuate pentru realizarea prestarii de servicii, in masura in care pentru bunurile/serviciile in cauza taxa aferenta intrarilor a fost dedusa total sau partial.

In speta, din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei rezulta ca SC ABC SRL, in calitate de executant, reprezentata prin **director VM** a incheiat contractul de executie nr. 6/01.09.2006 cu **investitorul VM (asociatul majoritar cu 90,2% din capitalul social si administratorul SC ABC SRL)**, prin care s-a obligat sa execute lucrarile de constructii si instalatii la obiectivul "imobil locuinte si birouri S+P+4E+5(retras)" situat in str., sector x.

Valoarea contractului convenita de parti este de C euro exclusiv TVA, **fara sa existe nicio anexa la contract din care sa rezulte sa rezulte preturile unitare acceptate de parti pe categorii de lucrari necesare realizarii contractului**, asa cum societatea a procedat in cazul contractelor incheiate cu alti beneficiari (spre exemplu, SC RP SRL).

Lucrarile au fost executate integral, dovada fiind procesul-verbal de receptie la terminarea lucrarilor din data de 29.05.2008, din care rezulta ca lucrarile au fost efectuate si receptionate fara obiectii, pentru care societatea executanta a facturat cumulativ lucrarile executate in valoare de MT lei, asa cum rezulta din factura nr. 16/15.12.2008.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca societatea a executat si facturat lucrarile in valoare de YX euro (cu TVA) pentru contractul nr. 6/01.09.2006.

Sustinerile societatii contestatoare si documentele prezentate sunt vadit pro-causa si nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care stabilirea valorii lucrarilor aferente contractului nr. 6/01.09.2006 a fost influentata de faptul ca persoana care a contractat in calitate de executant (societatea prin directorul VM) este una si aceeaasi cu persoana care a contractat in calitate de beneficiar (VM - asociat majoritar si administrator al societatii), astfel ca *valoarea contrapartidei convenita de parti pentru executia unui "imobil locuinte si birouri S+P+4E+5(retras)" nu poate fi considerata ca fiind valoarea normala, de piata pentru respectiva prestatie.*

De altfel, *cele doua situatii de lucrari (structura de rezistenta si arhitectura si instalatii) in valoare cumulata de YX euro cu TVA (..... euro fara TVA) si situatia facturilor emise nu vin decat sa demonstreze caracterul pro-causa al sustinerilor societatii contestatoare intrucat: in contract nu sunt prevazute pretul unitar pe categorii de lucrari si defalcarea valorii totale contractate*, astfel incat preturile unitare si valorile din situatiile prezentate sa poata fi verificate ca fiind cele contractate, **nu exista prevederi contractuale cu privire la determinarea pretului final al lucrarilor executate** pe baza unor situatii de lucrari definitive, **nu exista niciun document din care sa rezulte ca societatea nu a executat in intregime lucrarile contractate in valoare de C euro fara TVA**, in conditiile in care din procesul-verbal de receptie la terminarea lucrarilor se recunoaste ca lucrarile au fost in intregime executate, **nu exista un proces-verbal final incheiat la terminarea lucrarilor din care sa rezulte cu certitudine valoarea finala a lucrarilor executate**, societatea continuand sa factureze lucrari pentru obiectivul in discutie in data de 30.06.2009 (YH euro) si 30.09.2009 (YY euro), cu mult dupa finalizarea lucrarilor (29.05.2008) si ulterior perioadei supuse inspectiei fiscale (februarie 2009).

Dimpotriva, din constatarile organelor de inspectie fiscala a rezultat ca societatea a cheltuit pentru executia obiectivului ce face obiectul contractului nr. 6/01.09.2006 suma totala de D lei, din care a facturat doar suma de MT lei, cu mult sub valoarea cheltuielilor aferente executiei contractului.

Or, stabilirea valorii lucrarilor contractate la o valoare mult sub costurile reale necesare executiei acestora, in conditiile in care intre partile contractante existau relatii de afiliere, inexistenta situatiei din care sa rezulte preturile unitare pe categorii de lucrari necesare realizarii contractului, inexistenta procesului-verbal final si **neprezentarea declaratiei depuse la compartimentul de specialitate al Primariei sectorului 1, din care sa rezulte valoarea reala a lucrarilor necesare realizarii obiectului** sunt elemente care indreptatesc organele de inspectie fiscala sa ajusteze valoarea lucrarilor declarata si facturata de societate, pe baza cheltuielilor aferente realizarii lucrarilor, in conformitate cu prevederile art. 137 alin. (1) din Codul fiscal coroborate cu cele ale art. 11 alin. (1) si (2) din acelasi act normativ.

Rezulta ca SC ABC SRL nu a facut dovada determinarii valorii reale a lucrarilor executate pentru un obiectiv in favoarea propriului asociat majoritar/administrator, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de **O lei**.

3.4. Referitor la TVA in suma de Q lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere a taxei aferente achizitiei de materiale, in conditiile in care nu a facut dovada utilizarii acestora in folosul unor operatiuni taxabile.

In fapt, potrivit raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/tt.tt.2010, organele de inspectie fiscala nu admis la deducere TVA in suma de Q lei, pentru achizitii care nu sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile, fiind aferente unor achizitii de materiale aferente investitiei din str., localit. M....., societatea neprezentand contractul de prestari servicii incheiat cu un client.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca achizitiile sunt destinate realizarii unor operatiuni taxabile de lucrari de constructii pentru beneficiarul SC RP SRL, fara a avea la baza un contract scris si fara a fi recunoscute de beneficiar, motiv pentru care beneficiarul a fost actionat in judecata, asa cum rezulta din certificatul de grefa anexat.

In drept, potrivit art. 126, art. 140, art. 145 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 126. - (9) Operatiunile impozabile pot fi:

a) **operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140 [...]**".

"Art. 140. - (1) **Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile** care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduse".

"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. 155. - (1) **Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa.** De asemenea, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar pentru suma avansurilor incasate in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa."

Conform dispozitiilor legale ante-citate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor (achizitiilor) de bunuri si servicii este conditionat de utilizarea acestora in folosul operatiunilor taxabile, adica in folosul livrarii de bunuri sau prestarii de servicii, la care s-a aplicat cota taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta iesirilor.

In speta, sustinerile contestatoarei privind destinatia achizitiilor in discutie in folosul unor servicii prestate pentru beneficiarul SC RP SRL **nu sunt insotite de nicio dovada**, in conditiile in care insasi contestatoarea recunoaste ca nu exista un contract scris in acest sens.

Certificatul de grefa emis de Tribunalul Bucuresti la data de 25.05.2010 in dosarul nr./...../2009 nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat **din certificat nu rezulta ca obiectul actiunii in instanta se refera la obiectivul din str.**, localit. M....., unde au fost folosite materialele achizitionate, in conditiile in care contestatoarea a avut mai multe contracte incheiate cu parata pentru diverse obiective de constructii.

Mai mult, chiar si in situatia in care actiunea in instanta a vizat nerecunoasterea lucrarilor executate pentru obiectivul din str., localit. M....., **deductibilitatea taxei in amonte este indisolubil legata de colectarea taxei in aval, contestatoarea avand obligatia sa taxeze serviciile prestate, independent de refuzul beneficiarului de a recunoaste sau de a achita serviciile**, factura emisa fiind documentul ce poate dovedi, in ultima instanta, ca achizitiile initiale au fost destinate in folosul unor operatiuni taxabile.

De altfel, refuzul beneficiarului de a recunoaste lucrarile executate nu prezinta relevanta din punct de vedere fiscal, in conditiile in care prevederile art. 134¹ alin. (4) din Codul fiscal referitoare la nasterea faptului generator la data acceptarii situatiilor de lucrari nu pot fi aplicabile, *in lipsa unor prevederi contractuale scrise, din care sa rezulte expres ca decontarea serviciilor se realizeaza pe baza de situatii de lucrari acceptate de beneficiar.*

In consecinta, in lipsa unor prevederi contractuale scrise, societatea avea posibilitatea dovedirii realizarii de operatiuni taxabile prin emiterea si facturarea situatiilor de lucrari pentru lucrarile executate pentru obiectivul carora le-a destinat achizitiile in discutie.

Or, cum societatea nu aduce nicio dovada privind emiterea si facturarea serviciilor prestate catre beneficiar, sustinerea acesteia privind utilizarea materialelor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile in intelesul TVA este neintemeiata, motiv pentru care contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca atare pentru capatul de cerere privind TVA in suma de **Q lei**.

3.5. Referitor la TVA in suma de L lei

Cauza supusa solutionarii este daca in anul 2007 s-au aplicat corect masurile de simplificare pentru serviciile facturate de diversi furnizori sau prestatori, incadrate de organele de inspectie fiscala in categoria lucrarilor de constructii-montaj.

In fapt, conform deciziei de impunere nr. xxxx/tt.tt.2010 si raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/tt.tt.2010 s-a colectat suplimentar TVA in suma de L lei, ca urmare a neaplicarii de catre societate in anul 2007 a masurilor de simplificare pentru facturile de lucrari de constructii-montaj emise de diversi furnizori (CB - TVA L1 lei, AI - TVA L2 lei, EF - TVA L3 lei si LD - TVA L4 lei).

Prin contestatia formulata societatea invoca retinerea eronata de catre organele de inspectie fiscala a masurilor de simplificare pentru lucrarile de constructii-montaj aplicabile in anul 2007 deoarece fie nu reprezinta lucrari de constructii-montaj, ci achizitii de materiale in avans (factura emisa de SC EF SRL) sau prestatii auto (factura emisa de CB), fie factura a fost corect intocmita cu aplicarea masurilor de simplificare (factura emisa de SC LD SRL).

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.**

(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. 1.861/2006:

"(3) Prin lucrari de constructii-montaj, in sensul art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, se inteleg lucrarile de constructie, reparare, modernizare, transformare si demolare legate de un bun imobil.

(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 preluată 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.

(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 efectuării 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, 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.

Din documentele prezentate de societate in sustinerea cauzei se retin urmatoarele:

- factura nr./02.07.2007 a fost emisa de SC EF SRL pentru avans 40% din contractul de furnizare de materiale nr./02.07.2007 in valoare de lei plus TVA in suma de L3 lei, avans stornat integral conform facturii nr./30.10.2007, in conditiile in care prin factura nr./30.10.2007 s-au facturat prestari de servicii conform contractului nr. 08, din care s-au stornat avansul de 40% si materialele procurate de ABC;

- factura nr./19.12.2007 a fost emisa de SC LD SRL pentru materiale electrice si manopera executie conform situatiei de lucrari in valoare de BI lei, cu mentiunea "taxare inversa";

- extras din registrul-jurnal, nesemnlat si nestampilat, pentru inregistrarea contabila 4426 = 4427 pentru TVA in suma de L4 lei;

- factura nr./28.02.2007 a fost emisa de SC CB SA pentru contravaloare prestatii auto conform contract nr./21.09.2006 in suma de BH lei plus TVA in suma de L1 lei.

Pentru TVA in suma de L2 lei aferenta furnizorului AI, SC ABC SRL nu a prezentat niciun document si nicio sustinere prin contestatia formulata.

In conformitate cu prevederile art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia 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**".

Astfel, potrivit 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.

Se retine ca, in raport de sustinerile contestatoarei si de documentele prezentate in acest sens, din raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/tt.tt.2010 si din celelalte documente existente in dosarul cauzei nu rezulta motivele pentru care societatea a aplicat eronat masurile de simplificare in anul 2007 in cazul facturilor emise de furnizorii CB, EF si LD, mentiunile organelor de inspectie fiscala nefiind de natura sa clarifice daca acesti furnizori au prestat intr-adevar lucrari de constructii-montaj si au in scris eronat TVA in facturile emise catre beneficiarul SC ABC SRL.

Avand in vedere cele anterior prezentate, Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii nu se poate pronunta asupra legalitatii masurii dispuse de organele de inspectie fiscala constand in colectarea suplimentara de TVA in suma de LD lei si urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care precizeaza 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. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 "*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*".

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxxx/tt.tt.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/tt.tt.2010 pentru TVA stabilita ca diferenta suplimentara si respinsa la rambursare in suma de **LD lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, *prin verificarea naturii bunurilor/serviciilor facturate de furnizorii CB, EF si LD si masura in care materialele au fost incorporate in lucrari incadrate in categoria lucrarilor de constructii-montaj, stabilirea aplicabilitatii masurilor de simplificare si verificarea modului de aplicare a masurilor de taxare inversa in cazul lucrarilor de constructii-montaj.*

Pentru diferenta de TVA in suma **L2 lei** aferenta furnizorului Ai, pentru care societatea nu a prezentat documente sau motivari in sustinerea cauzei, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata.

3.6. Referitor la TVA in suma de G lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia colectarii TVA in decontul lunii ianuarie 2009, cand a incasat avansul si a emis factura, in conditiile in care a inregistrat factura in decontul lunii februarie 2009, pentru care s-a emis un alt act administrativ fiscal ce nu face obiectul contestatiei.

In fapt, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de G lei pentru avansul incasat in luna ianuarie 2009 de la SC MB SRL, pentru care societatea a colectat taxa aferenta in luna februarie 2009.

In urma verificarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./25.03.2009 aferent lunii februarie 2009 organele de inspectie fiscala au emis decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. zzzz/tt.tt.2010 si dispozitia de masuri nr. qqqq/tt.tt.2010, prin care s-a dispus societatii regularizarea in evidentele fiscale, respectiv in decontul de TVA aferent lunii mai 2010 a sumei de G lei la randul 28 "Regularizari taxa dedusa".

In drept, potrivit art. 134, art. 134² si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 134. - (1) Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) **Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei**, chiar daca plata acestei taxe poate fi amanata.

(3) Exigibilitatea platii taxei reprezinta data la care o persoana are obligatia de a plati taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Aceasta data determina si momentul de la care se datoreaza majorari de intarziere pentru neplata taxei".

"Art. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), **exigibilitatea taxei intervine:**

a) la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator. [...]"

"Art. 155. - (1) **Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii**, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), **trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar**, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa. De asemenea, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar pentru suma avansurilor incasate in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile, **cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa**".

Prin contestatia formulata SC ABC SRL recunoaste ca a incasat avansul si a emis factura in luna ianuarie 2009, dar sustine ca situatia a fost regularizata prin colectarea taxei in luna februarie 2009.

Rezulta ca in **luna ianuarie 2009 societatea avea obligatia colectarii TVA in suma de G lei pentru avansul incasat si facturat in aceasta luna**, iar neinregistrarea ei in decontul de TVA aferent acestei luni îi este in intregime imputabila, **motiv pentru care organele de inspectie fiscala au fost indreptatite sa stabileasca aceasta suma ca diferenta aferenta lunii ianuarie 2009, la poz. 2 din cartusul 2.2.1 din decizia de impunere nr. xxxx/tt.tt.2010 ce face obiectul contestatiei.**

Faptul ca taxa respectiva a fost colectata ulterior in luna februarie 2009 nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat pentru aceasta luna organele de inspectie fiscala au emis decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. zzzz/tt.tt.2010, necontestata de societate. De altfel, societatea are posibilitatea sa-si recupereze suma de G lei prin decontul lunii mai 2010 (luna in care s-a finalizat inspectia fiscala), prin inscrierea sumei la randul 28 "Regularizari taxa dedusa", asa cum au dispus organele de inspectie prin dispozitia de masuri nr. qqqq/tt.tt.2010, de asemenea, necontestata de societate.

In consecinta, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de **G lei**, necollectata in decontul lunii ianuarie 2009 pentru care s-a emis decizia de impunere nr. xxxx/tt.tt.2010.

3.7. Referitor la TVA in suma de J lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia colectarii TVA pentru un avans in suma de AV lei, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta daca societatea a incasat sau avea de restituit suma de AV lei de la client.

In fapt, pentru avansul in suma de AV lei, incasat de societate in luna ianuarie 2009 de la SC CH SRL organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de J lei, in conditiile in care societatea nici nu a colectat TVA si nici nu a emis factura.

In drept, potrivit art. 134, art. 134² si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 134. - (1) Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) **Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei**, chiar daca plata acestei taxe poate fi amanata.

(3) Exigibilitatea platii taxei reprezinta data la care o persoana are obligatia de a plati taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Aceasta data determina si momentul de la care se datoreaza majorari de intarziere pentru neplata taxei".

"Art. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), **exigibilitatea taxei intervine:**

a) **la data emiterii unei facturi**, inainte de data la care intervine faptul generator;

b) **la data la care se incaseaza avansul**, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator. [...]"

"Art. 155. - (1) **Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii**, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), **trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar**, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa. De asemenea, **persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar pentru suma avansurilor incasate** in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile, **cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa**".

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca a fost emisa factura de avans in data de 29.02.2008, incasata in data de 03.03.2008 si stornata in data de 05.01.2009 cand s-a emis factura de livrare a otelului beton, anexand in acest sens factura nr./29.02.2008 pentru avansul in suma de AV1 lei (TVA in suma de AV2 lei) si factura nr./05.01.2009 pentru otel beton in suma de AV3 lei (TVA in suma de AV4 lei), din care s-a stornat avansul facturat prin factura nr./29.02.2008, rezultand in final o baza impozabila de AV3 lei - AV1 lei = - AV lei, cu TVA aferenta in suma de - J lei.

Avand in vedere ca din documentele prezentate de societate rezulta ca baza impozabila de AV lei este cu minus urmare stornarii unui avans incasat si facturat anterior, iar la dosarul cauzei nu se afla documentatia (extras de cont, registru de casa, chitanta, dispozitie de plata etc.) din care sa rezulte ca societatea a incasat de la SC CH SRL si o alta suma de AV lei in cursul lunii ianuarie 2009, Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii nu se poate pronunta asupra legalitatii masurii dispuse de organele de inspectie fiscala constand in colectarea suplimentara de TVA in suma de J lei si urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care precizeaza 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. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 "*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*".

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxxx/tt.tt.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/tt.tt.2010 pentru TVA stabilita ca diferenta suplimentara si respinsa la rambursare in suma de **J lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, *prin verificarea incasarilor societatii din cursul lunii ianuarie 2009 de la clientul SC CH SRL in raport de modalitatea de facturare, decontare si inregistrare a relatiilor comerciale dintre cele doua parti.*

3.8. Referitor la TVA in suma de Z lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra celorlalte aspecte constatate de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care contestatoarea nu precizeaza motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, prin decizia de impunere nr. xxxx/tt.tt.2010 organele de inspectie fiscala au stabilit diferente suplimentare de TVA in suma de S lei, din care suma de Z lei este aferenta chiriei 2004 pentru care nu s-a prezentat notificarea furnizorului privind optiunea de taxare a operatiunii (R1 lei), facturilor prezentate in copie (R2 lei), depasirii cheltuielilor de protocol (R3 lei) si garantiilor eliberate (R4 lei).

Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere nr. xxxx/tt.tt.2010 pentru intreaga diferenta de TVA in suma de S lei, dar nu si-a motivat contestatia in raport de constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la diferenta de TVA in suma de Z lei.

In drept, potrivit art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) **Contestatia** se formuleaza in scris si **va cuprinde:**

(...) c) **motivele de fapt si de drept**".

Avand in vedere ca SC ABC SRL nu a adus niciun argument de fapt si de drept care sa infirme ori sa combata constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la diferentele suplimentare de TVA anterior precizate, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de **Z lei**.

3.9. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de M lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra accesoriilor stabilite de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care contestatoarea nu precizeaza motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, prin decizia de impunere nr. xxxx/tt.tt.2010 organele de inspectie fiscala au stabilit accesorii in suma totala de M lei, din care:

- U lei majorari de intarziere pentru TVA aferenta avansurilor incasate de societate de la SC CT Land SRL in lunile octombrie si noiembrie 2006, pentru care societatea a colectat taxa cu intarziere in luna decembrie 2006;

- US lei majorari si penalitati de intarziere pentru TVA suplimentar de plata in cursul perioadei verificate pana la momentul in care societatea a inregistrat TVA de rambursat.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere nr. xxxx/tt.tt.2010 pentru toate accesoriile stabilite in suma de M lei si arata ca intelege sa conteste modul de calcul al majorarilor de intarziere aferente sumelor incasate ca avans in lunile octombrie si noiembrie 2006 in suma de U lei, fara sa aduca niciun argument de fapt si de drept in raport de sumele contestate.

In drept, potrivit art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) **Contestatia** se formuleaza in scris si **va cuprinde:**

(...) c) **motivele de fapt si de drept**".

Avand in vedere ca SC ABC SRL nu a adus niciun argument de fapt si de drept care sa infirme ori sa combata constatatile organelor de inspectie fiscala cu privire la modul de calcul si de stabilire a majorarilor de intarziere aferente TVA, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru capatul de cerere privind accesoriile in suma de **M lei**.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1) si (2), art. 126 alin. (9), art. 129 alin. (4), art. 134, art. 134¹ alin. (4), art. 134² alin. (2), art. 145 alin. (2) si art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 160 alin. (1), (2), (3) si (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile in vigoare pentru anul fiscal 2007, pct. 82 alin. (3), (5), (9) si (10) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 1.861/2006, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 206 alin. (1) lit. c) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxxx/tt.tt.2010, emisa de Administratia Finantelor Publice sector x pentru diferenta suplimentara de TVA respinsa la rambursare in suma de **SR lei**.

2. Respinge ca nemotivata contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxxx/tt.tt.2010, emisa de Administratia Finantelor Publice sector x pentru diferenta suplimentara de TVA respinsa la rambursare in suma de **SN lei** si accesorii aferente TVA in suma de **M lei**.

3. Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxxx/tt.tt.2010, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **SD lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

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