

DECIZIA NR.5349

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SC X .

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, societatea contestand partial actul administrativ fiscal si anume obligatiile fiscale suplimentare, care se compun din:

- TVA
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la A.J.F.P.-Inspectie Fiscala, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X .

I.SC X, reprezentata legal prin administrator, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice si Raportului de inspectie fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a actelor contestate cu privire la:

- TVA respinsa la rambursare aferenta Decontului de TVA;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- TVA respinsa la rambursare aferenta Decontului de TVA;

1.Cu privire la situatia de fapt si documentele relevante cu privire la dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor emise de catre S.C. A in temeiul Contractului de executie de lucrari, societatea contestatoare sustine ca:

In scopul implementarii proiectului „ teren acoperit activitati sportive si recreative finantat in cadrul FEADR, conform Contractului de Finantare si respectiv in baza: Invitatiei de Participare la licitatie publicata de catre Contestatoare, Ofertei S.C. A si Procesului verbal de deschidere a ofertelor, a Raportului de selectie a ofertelor, a Deciziei de aprobare a raportului de selectie si a anuntului de atribuire ,intre Contestatoare in calitate de Beneficiar si S.C. A. in calitate de Executant s-a incheiat Contractul de executie de lucrari avand ca obiect prestatiile descrise in Oferta S.C. A si un pret pausal plus TVA corespunzand listelor de cantitati si preturilor unitare descrise in Oferta S.C. A.

Conform Contractului, Situatiile de lucrari ca documente care atesta prestatiile S.C. A periodice si care justifica platile partiale din pretul Contractului se emit tinand cont de

preturile unitare cuprinse in oferta- Anexa la Contractul.

Contestatoarea subliniaza faptul ca, in ceea ce priveste pretul tranzactiei incheiat intre Contestatoare si S.C. A in forma Contractului, acesta este rezultatul unei proceduri concursuale la care au avut acces orice operatori economici si la care au participat efectiv mai multi operatori economici facand trimitere la Anexa nr. 3 astfel incat pretul cuprins in Oferta A reprezinta un pret de piata.

Totodata, regularitatea Contractului, inclusiv cu privire la modul de intocmire a ofertei S.C. A anexata Contractului a fost confirmata si de catre OJFIR prin avizarea dosarului de achizitie privind lucrarile ce fac obiectul Contractului conform fisei de verificare a dosarelor de achizitie si celelalte documente ce compun Anexa nr. 5 la prezenta Contestatie.

In baza Contractului, pe perioada trimestrelor trei si patru ale anului 2014 vizata de cele doua Cereri de rambursare de TVA formulate de catre Contestatoare, S.C. A. a emis facturile atasate ca Anexele la prezenta Contestatie (inclusiv dovezile de plata a acestor facturi), din care urmatoarele facturi si situatii de lucrari aferente prestatiilor constand in executie de lucrari (prin care s-au si stornat avansurile achitate de catre Contestatoare):

-Factura- in urma stornarii unui avans - avand la baza Situatiile de lucrari cu mentiunea ca in cuprinsul Situatiilor de lucrari figureaza aceleasi preturi unitare aferente capitolelor de deviz ca si in Oferta S.C. A inclusiv in cazul manoperei asa cum prevad si art. 3.2. si 13.1. din Contract;

-Factura - in urma stornarii unui avans - avand la baza Situatiile de lucrari cu mentiunea ca in cuprinsul Situatiilor de lucrari figureaza aceleasi preturi unitare aferente capitolelor de deviz ca si in Oferta S.C. A inclusiv in cazul manoperei asa cum prevad si art. 3.2. si 13.1. din Contract si din care s-a stornat ulterior o suma prin factura si Situatiile de lucrari nr. 2 revizuita;

-Factura - in urma stornarii unui avans - avand la baza Situatiile de lucrari nr. 3 cu mentiunea ca in cuprinsul Situatiilor de lucrari figureaza aceleasi preturi unitare aferente capitolelor de deviz ca si in Oferta SC A inclusiv in cazul manoperei asa cum prevad si art. 3.2. si 13.1. din Contract.

In ceea ce priveste cantitatea prestatiilor S.C. A. cuprinse in Situatiile de Lucrari ce au stat la baza emiterii facturilor , societatea contestatoare arata ca lucrarile descrise in aceste documente au fost masurate si verificate de catre OJFIR prin expertii desemnati cu verificarea primei cereri de rambursare a cheltuielilor depusa de catre Contestatoare in temeiul Contractului de Finantare aspect ce rezulta din stampila de conformitate a cheltuielilor aplicata de OJFIR pe facturile. Astfel, asupra realitatii prestatiilor S.C. A. descrise in Situatiile de lucrari facturate conform facturilor nu pot exista dubii sau cel putin astfel de dubii nu pot fi fundamentate pe o simpla verificare documentara si fara vizitarea si verificarea fizica a amplasamentului lucrarilor.

Societatea contestatoare arata ca facturile in baza carora s-a solicitat rambursarea TVA, sunt inregistrate in contabilitate, asa cum rezulta din Jurnalul de Cumparari pentru perioada 01.07.2014 – 30.09.2014 si respectiv perioada 01.10.2014 - 31.12.2014 si Declaratiile de TVA corespunzatoare ale acelorasi perioade si au fost achitate integral de catre Contestatoare pana la data depunerii fiecarui decont de TVA , conform ordinelor de plata a facturilor anexate contestatie.

Deopotriva toate facturile mentionate mai sus sunt inregistrate si in contabilitatea S.C. A iar TVA colectata in baza acestor facturi a fost declarata in mod corespunzator asa cum rezulta din Jurnalul de Vanzari al SC A si din Declaratiile de TVA corespunzatoare ale acelorasi perioade documente comunicate Contestatoarei in urma solicitarii acesteia.

Societatea contestatoare sustine ca, in vederea stabilirii caracterului real al consemnarilor cu privire la tipul si cantitatile de lucrari cuprinse in Situatiile de Lucrari pe

baza carora s-au emis facturile nu s-a dispus si nu s-a efectuat niciun tip de expertiza tehnica iar inspectorii fiscali nu au efectuat nici macar o vizita la locatia amplasamentului pentru a verifica stadiul fizic al lucrarilor si masura in care situatia din teren corespunde celei descrise in Situatiile de lucrari sau daca verificarile expertilor OJFIR cu privire la situatiile de lucrari au fost sau nu temeinice; arata ca s-a efectuat doar un control incrucisat la furnizorul S.C. A sens in care au incheiat si un Proces Verbal de control .

2. In ceea ce priveste situatia de fapt si documentele relevante cu privire la dreptul a TVA aferent cheltuielilor ocazionate de achizitionarea, utilizarea si intretinerea autovehiculului, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Autoturismul achizitionat a fost si este utilizat exclusiv in scopul desfasurarii activitatii economice respectiv in scopul efectuarii deplasarilor la autoritatile fiscale, la service sau, tinand cont de lipsa oricarui mijloc de transport in comun pana la sediul societatii, pentru transportul angajatilor de la resedinta acestora la locul de munca si retur, asa cum rezulta din Foile de Parcurs si decizia asociatului unic atasate ca Anexa la prezenta Contestatie conform carora intregul rulaj realizat de la achizitionarea autovehiculului si pana la data controlului efectuat de inspectorii fiscali a fost realizat in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii respectiv in scopul deplasarii administratorului si a angajatilor de la domiciliu la locul de munca precum si in scopul efectuarii deplasarilor la organele fiscale sau la service.

Astfel, societatea contestatoare sustine ca intreaga valoare a TVA aferenta achizitiei autovehiculului precum si intreaga valoare TVA aferenta cheltuielilor in legatura cu autovehiculul reprezinta sume deductibile in conformitate cu prevederile art. 145¹ alin. 1 din Codul Fiscal coroborate cu pct. 45¹ alin. 2 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In aceste conditii, masura stabilirii in sarcina societatii a TVA suplimentara de plata si accesoriile prevazute de Codul de procedura fiscala precum si refuzul de decontare a unei sume sunt masuri nelegale si contrazise de documentele atasate prezentei contestatii, motiv pentru care solicita sa se elimine masura in cauza si sa se ramburseze TVA aferenta acestei operatiuni.

3. Cu privire la TVA contestata societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

TVA solicitata la rambursare de societate prin Decontul de TVA, inregistrat sub si respinsa ca nedeductibila de organele de inspectie fiscala se compune din:

-TVA aferenta contravalorii achizitiei autovehicul si bunuri sau servicii de intretinere/conservare a acestuia respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala in temeiul art. 145¹ alin. 1. coroborat cu art. 11 din Codul Fiscal si art. 6 Codul de Procedura Fiscala, societatea contestatoare solicita sa se aiba in vedere argumentele de la pct. 1.2. din prezenta Contestatie si documentele ce fac obiectul Anexei nr. 10;

-TVA aferent manoperei, valoare cu care este depasita valoarea fondului de salarii si a contributiilor efectiv platite de catre S.C. A a fost respinsa la deductibilitate in temeiul art. art. 134¹, art 134², Art. 145 si art. 146 din Codul Fiscal coroborate cu art. 11 din Codul Fiscal si respectiv art. 6 din Codul de Procedura Fiscala.

Cu privire la acest capat de cerere societatea sustine ca in cuprinsul actelor administrative fiscale contestate nu se face nicio referire cu privire la relevanta art. 125¹ pct. 5 si art. 137 din Codul Fiscal referitoare la definitia si modul de stabilire a bazei de impozitare in prezenta cauza sau cu privire la situatiile limitativ reglementate de legiuitor in care ulterior semnarii unui Contract si agreamii unui pret al prestatiei intre parti poate exista o diminuare a bazei de impozitare pentru TVA conform art. 138 din Codul Fiscal.

b).Cu privire la TVA solicitata la rambursare prin decontul de TVA, societatea contestatoare sustine ca:

-TVA aferent contravalorii achizitiei de bunuri sau servicii de intretinere/conservare a autovehiculului aflat in proprietatea societatii a fost respinsa la deductibilitate in temeiul art. 145¹ alin. 1. coroborat cu art. 11 din Codul Fiscal si art. 6 din Codul de Procedura Fiscala .

Argumentele prezentate in sustinerea acestui capat de cerere sunt aceleasi ca si cele explicate mai sus la pct. a) paragraful 1;

-TVA aferent manoperei, valoare cu care este depasita valoarea fondului de salarii si a contributiilor sociale efectiv platite de catre S.C. A in perioada august-decembrie 2014, a fost respinsa la deductibilitate in temeiul art. 134¹, art. 134², art. 145 si art. 146 din Codul Fiscal coroborate cu art. 11 din Codul Fiscal si respectiv art. 6 din Codul de Procedura Fiscala.

Argumentele prezentate in sustinerea acestui capat de cerere sunt identice cu cele explicate mai sus la pct. a) paragraful al doilea, referitor la tratamentul aplicat TVA aferent facturii.

In drept, societatea contestatoare isi intemeiaza contestatia pe prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.125¹, art.137, art.145, art.146, art.155 , prevederile Directivei nr.2006/112/CE, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si sustine ca:

-indiferent de modul de formare a pretului stabilit de catre parti cata vreme acesta este platit efectiv, beneficiarul bunului si respectiv al serviciului prestat detine un drept de deducere a TVA pentru exercitarea caruia singura conditie aplicabila este prezentarea unei facturi intocmite conform art. 155 din Codul Fiscal;

-baza de impozitare pentru TVA (si implicit limita deductibilitatii TVA pentru cel care datoreaza taxa) este reprezentata de pretul prestatiei stabilita in mod liber de catre partile contractante prin procesul de ofertare si negociere a ofertei si nu poate fi alterata decat in cazurile limitativ si expres prevazute de art. 137 alin. 1 lit. a si art. 138 din Codul Fiscal.

Societatea contestatoare sustine ca nici considerentele cu privire la pretinsul caracter nereal al operatiunilor pentru care se cere rambursarea TVA nu pot fi retinute avand in vedere faptul ca organele fiscale nu au facut nicio constatare a stadiului fizic al lucrarilor din teren astfel incat realmente organul fiscal nu avea capacitatea de a stabili caracterul real sau ireal al prestatiilor constatate prin Situatiile de lucrari care au stat la baza emiterii facturilor.

Or, a afirma ca o prestatie nu exista sau nu este reala din punct de vedere fiscal doar pentru ca ea a fost facturata la o valoare mai mare decat costul realizarii sale nu are niciun fundament logic sau juridic si incalca prevederile exprese ale Codului Fiscal si ale Directivei nr. 2006/112/CE asa cum au fost citate si explicate mai sus precum si prevederile art. 1867 din Codul Civil in raport cu care odata stabilit pretul pausal al unei antreprize de lucrari, acesta nu poate fi modificat indiferent de evolutia costurilor de realizare sau a altor conditii ale prestatiilor asumate de catre Antreprenor.

Societatea contestatoare sustine ca modul in care sunt tratate prestatiile S.C. A in baza Contractului este in contradictie cu Ghidul Solicitantului si Instructiunile emise de catre Autoritatea de Management care stabilesc faptul ca in cadrul implementarii de proiecte finantate, Contractele de achizitie nu pot fi modificate in ceea ce priveste valoarea lor totala sau preturile unitare ofertate si aprobate.

In ceea ce priveste invocarea de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor HG nr. 28/2008 si respectiv ale normelor sale de aplicare aprobate prin Ordinul nr. 863/2008 in ceea ce priveste TVA aferenta manoperei facturata de SCA societatea

contestatoare sustine ca aceste prevederi legale reglementeaza etapele si continutul cadru al documentatiei pe care initiatorul si beneficiarul unei investitii pentru care se realizeaza achizitii publice, trebuie sa le parcurga si respectiv sa le puna la dispozitia operatorilor economici in scopul ofertarii pentru ca procesul de selectie a ofertelor sa se poata desfasura in raport cu aceleasi criterii pentru toti participantii la procedura (in caz contrar, daca operatorii economici si-ar intocmi ofertele in orice modalitate ar crede de cuviinta ar exista riscul ca acestea sa nu poata fi comparate intre ele). Toate documentele cadru si instructiunile reglementate de actele normative analizate vizeaza momentul intocmirii documentatiei de atribuire a contractului de antrepriza aceasta concluzie rezultand peste orice dubiu din art. 1 din Anexa nr. 4 la al H.G. nr. 28/2008.

In ceea ce priveste completarea formularelor F3 cu preturi unitare de catre ofertantii participanti la procedura de atribuire a Contractului, nu exista nicio limitare expresa cu privire la valoarea efectiva a preturilor oferite de operatorii economici, o astfel de limitare neputand exista avand in vedere principiul libertatii pietei.

Societatea contestatoare sustine ca in realitate actele normative explicate mai sus nu fac decat sa explice ce elemente compun oferta care urmeaza sa fie incluse si evidentiata in aceasta insa valoarea fiecarui astfel de element (inclusiv a costurilor estimare cu manopera) trebuie sa poata fi stabilita in mod liber de catre ofertant, o interpretare contrara fiind in acelasi timp de natura sa impiedice formarea libera a preturilor pe piata si chiar uniformizarea lor artificiala dar si sa determine o incalcare a principiului neutralitatii TVA asa cum a fost explicat si aplicat de catre CJUE conform celor de mai sus.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca modul de interpretare si aplicare a prevederilor HG nr. 28/2008 si Ordinului nr. 863/2008 prin actele administrative fiscale contestate denota grava eroare in care se afla inspectorii fiscali cu privire la obiectul si scopul acestor acte normative si este de natura sa incalce in mod flagrant principiul proportionalitatii si impartialitatii TVA avand in vedere ca valorile solicitate la rambursare de catre societate au fost platite catre S.C. A si respectiv aceasta din urma a declarat aceste sume prin Declaratiile de TVA atasate prezentei.

Totodata, societatea contestatoare arata ca actele administrative fiscale sunt nelegale intrucat pentru a stabili masurile dispuse impotriva societatii contestatoare organul fiscal a interpretat si aplicat abuziv art. 11 din Codul fiscal, care impune un set de conditii imperative pentru ca in anumite situatii absolut exceptionale organul fiscal sa poata altera intelegerea partilor.

Societatea contestatoare sustine ca prevederile art. 11 din Codul Fiscal nu se poate aplica in prezenta speta deoarece nu sunt indeplinite niciunele dintre conditiile exprese prevazute in acest articol, si anume:

-Organul fiscal a recalificat parti dintr-o tranzactie ceea ce este in afara limitelor impuse de art. 11 din Codul Fiscal;

-In prezenta cauza organul fiscal nu a reusit si nu poate dovedi ca tranzactia - respectiv Contractul nu are scop economic. Dimpotriva ce anume poate fi mai rational pentru un prestator de servicii decat aceea de a obtine un profit cat mai mare din activitatea desfasurata. Cum anume organul fiscal a ajuns la concluzia ca prin facturarea unei sume mai mari decat costul prestatiiei nu are sens economic si nu reprezinta un act/o fapta normala fireasca a unui comerciant, nu intelege ca o astfel de ipoteza poate fi argumentata in mod logic si legal;

-Contrar celor sustinute de organul fiscal prin stabilirea pretului unitar al manoperei peste costul de productie nu se poate afirma ca se evita o impozitare. Dimpotriva, prin agreearea de catre parti a unor preturi unitare de manopera peste costul lor la antreprenor

nu s-a produs niciun prejudiciu bugetului public intrucat pe baza principiului proportionalitatii TVA perceputa calculata la valoarea din Contract este mai mare decat cel calculat la valoarea costului manoperei si deci bugetul este avantajat de prima baza de impozitare intrucat aceasta presupune colectarea unei sume mai mari. Totodata, cheltuind o suma mai mica pentru asigurarea manoperei si incasand un pret mai mare pentru aceasta, S.C. A a inregistrat si un venit impozabil suplimentar, aspect care inlatura orice dubiu cu privire la o posibila incercare de a evita o impozitare din parte SC X si/sau a S.C. A.

Societatea contestatoare considera ca, in realitate, fata de ansamblul de reglementari explicitate mai sus, sub rezerva ca factura aferenta serviciilor vizate sa fi fost achitata Contestatoarea (si orice contribuabil aflat intr-o situatie similara) detine dreptul de a deduce TVA cel tarziu din momentul la care a achitat factura in cauza, o alta cerinta in scopul deducerii TVA fiind de natura sa adauge la lege si respectiv sa incalce principiul neutralitatii taxei asa cum este reglementat prin actele normative analizate mai sus.

Fata de cele prezentata societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a actului administrativ fiscal contestat cu privire la TVA si accesorii aferente, precum si obligarea organului fiscal la emiterea de noi acte administrative fiscale care sa tina cont de considerentele solutiei pronuntate in sensul aprobarii la plata cu titlu de TVA rambursabila a reprezentand in principal TVA de rambursat aferent facturilor emise de catre S.C. A. in baza Situatiilor de lucrari achitata de catre Contestatoare anterior depunerii decontului de TVA, suma a carei rambursare a fost refuzata prin Actele Administrative Fiscale contestate.

II. Cu privire la solicitarea de rambursare de TVA din Decontul de TVA , cu control ulterior, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala prin Decizia de impunere, au stabilit in sarcina SC X, obligatii fiscale de plata care se compun din:

- TVA
- dobanzi aferente TVA de plata stabilita suplimentar;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata stabilita suplimentar;

Cu privire la solicitarea de rambursare de TVA din Decontul de TVA, cu control anticipat, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala prin Decizia de impunere din TVA solicitata la rambursare au aprobat la rambursare TVA si au respins la rambursare TVA.

X contesta partial actul administrativ fiscal si anume obligatiile fiscale suplimentare care se compun din:

- TVA stabilita de plata urmare a verificarii cu control ulterior a TVA inscrisa in Decontul de TVA;
- dobanzi aferente TVA de plata stabilita suplimentar;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata stabilita

-TVA solicitata la rambursare prin Decontul de TVA inregistrat sub si respinsa ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala;

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA si accesorii aferente ,contestate de societate, rezulta urmatoarele:

- 1.In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata din raportul de inspectie

fiscala, rezulta ca aceasta suma se compune din:

a)TVA nedeductibila, aferenta achizitiei intracomunitare de bunuri;

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat un autoturism precum si o serie de achizitii asimilate constand in lubrifianti, piese auto, taxe Registru Auto,parcari pentru care aceasta si-a exercitat dreptul de deducere integral asupra TVA.

Avand in vedere prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.45¹ din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare potrivit carora se limiteaza la 50% dreptul de deducere a taxei aferenta cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferenta cheltuielilor legate de vehiculele aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA reprezentand 50% din TVA aferenta acestei achizitiei autoturismului precum si cheltuielile asimilate.

b)-TVA aferenta achizitiilor de servicii de la SCA;

Urmare a controlului incrucisat realizat la prestatorul de servicii SC A, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta societate si-a desfasurat activitatea cu un numar de 5 angajati , pentru care in perioada august 2014 (data la care au inceput lucrarile la obiectivul investitional mai sus mentionat) - septembrie 2014, a inregistrat un fond de salarii la care au fost calculate contributi

In factura si devizele de lucrari anexate acestei facturi, emise de SC A catre SC X, aceasta cuprinde manopera si contributi aferente pentru care a facturat TVA.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca intocmirea situatiilor de lucrari de catre executantii lucrarilor de constructii montaj, se efectueaza cu respectarea elementelor de deviz prevazute de Ordinul nr. 863 din 2 iulie 2008, pentru aprobarea "Instruciunilor de aplicare a unor prevederi din H.G. nr. 28/2008 privind aprobarea continutului cadru al documentatiei tehnico-economice aferente investitiilor publice, precum si a structurii si metodologiei de elaborare a devizului general pentru obiective de investitii si lucrari de interventii cuprinse in Anexa nr.1, Formular F3, potrivit carora cheltuielile directe sunt constituite si din cheltuielile aferente consumurilor cu mana de lucru, in care se cuprinde valoarea manoperei muncitorilor productivi.

Urmare a analizei documentelor prezentate de SC X si constatările din procesul verbal de control incrucisat intocmit la prestatorul de servicii , organele de inspectie fiscala au constatat ca, nu se justifica cheltuielile cu manopera rezultata intre valoarea fondului de salarii si contributi sociale inregistrate in contabilitatea SC A si manopera si contributi sociale inscrise in factura; la diferenta inclusa in situatiile de lucrari prestatorul a facturat TVA .

Prin urmare , organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru TVA inscrisa in factura, calculata asupra diferentei de manopera ,contribuabilul nu probeaza realitatea acestor servicii incluse in factura emisa de SC A, astfel ca in temeiul prevederilor art.11 coroborat cu prevederile art.134¹, art.134², art.145 , art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , au respins la deductibilitate TVA.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

2.In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate, urmare a solutionarii cererii de rambursare solicitata prin Decontul de TVA inregistrat la organul fiscal teritorial, din

Raportul de inspectie fiscala rezulta:

a)Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila TVA aferenta achizitiei de piese auto, reparatii auto si parcare pentru autoturismul existent in patrimoniul societatii in conditiile in care au constatat ca societatea si-a exercitat integral dreptul de deducere aferente acestor achizitii, fara a avea in vedere prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.45¹ din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

b)-Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de servicii facturate de SC A , din urmatoarele motive:

Urmare a controlului incrucisat realizat la S.C. A, care a vizat tranzactiile intre cele doua firme, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea prestatoare si-a desfasurat activitatea cu un numar de 11 angajati, pentru care in perioada octombrie - decembrie 2014, a inregistrat un fond de salarii la care au fost calculate contributiile .

In facturile care au atasate devizele de lucrari pe fiecare operatiune in parte, SC A cuprinde manopere si contributiile aferente pentru care a facturat TVA.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca intocmirea situatiilor de lucrari de catre executantii lucrarilor de constructii montaj, se efectueaza cu respectarea elementelor de deviz prevazute de Ordinul nr. 863 din 2 iulie 2008, pentru aprobarea "Instruciunilor de aplicare a unor prevederi din H.G. nr. 28/2008 privind aprobarea continutului cadru al documentatiei tehnico-economice aferente investitiilor publice, precum si a structurii si metodologiei de elaborare a devizului general pentru obiective de investitii si lucrari de interventii cuprinse in Anexa nr.1, Formular F3, potrivit carora cheltuielile directe sunt constituite si din cheltuielile aferente consumurilor cu mana de lucru, in care se cuprinde valoarea manoperei muncitorilor productivi.

Urmare a analizarii documentelor prezentate de SC X si constatariile din procesul verbal de control incrucisat intocmit la prestatorul de servicii au constatat ca nu se justifica diferenta de cheltuieli cu manopere rezultate intre valoarea fondului de salarii si contributiile sociale inregistrate in contabilitatea SC A si manopere si contributiile sociale facturate; la diferenta inclusa in situatiile de lucrari prestatorul a facturat TVA .

Prin urmare , organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru TVA, inclusa in facturile emisa de SC A societatea nu probeaza serviciile cu manopere facturate cu documente legale care sa asigure recunoasterea realizarii efective a acestora astfel ca, in temeiul prevederilor art.11 coroborat cu prevederile art.134¹, art.134², art.145 , art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA.

III. Luand in considerare constatariile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.06.2012-31.12.2014

1. Referitor la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei unui autoturism si alte bunuri asimilate in conditiile in care legiuitorul , pe perioada verificata a prevazut limitari ale dreptului de deducere a TVA aferenta acestor achizitii, in cazul in care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice.**

In fapt, SC X a efectuat in luna octombrie 2012, o achizitie intracomunitara de

bunuri reprezentand un autoturism precum si o serie de achizii asimilate constand in lubrifianti, piese auto, taxe Registru Auto, parcar, pentru care si-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA.

Pe perioada 01.10.2014-31.12.2014, SCX a achizitionat piese auto, reparatii auto si parcar pentru care si-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA.

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca societatea si-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei autoturismului si bunurilor asimilate constand in lubrifianti, piese auto, taxe Registru Auto, parcar, reparatii auto respectiv si-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Avand in vedere prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.45¹ din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare potrivit carora se limiteaza la 50% dreptul de deducere a taxei aferenta cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferenta cheltuielilor legate de vehiculele aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA reprezentand 50% din TVA aferenta acestei achizitiei autoturismului precum si cheltuielile asimilate acestuia.

In contestatia formulata SC X sustine ca autoturismul a fost si este utilizat exclusiv in scopul desfasurarii activitatii economice respectiv in scopul efectuarii deplasarilor la autoritatile fiscale, la service sau, tinand cont de lipsa oricarui mijloc de transport in comun pana la sediul societatii pentru transportul angajatilor de la resedinta acestora la locul de munca si retur, asa cum rezulta din Foile de Parcurs si decizia asociatului unic atasate la Anexa la prezenta Contestatie, conform carora intregul rulaj realizat de la achizitionarea autovehiculului si pana la data controlului efectuat de inspectorii fiscali a fost realizat in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii respectiv in scopul deplasarii administratorului si a angajatilor de la domiciliu la locul de munca precum si in scopul efectuarii deplasarilor la organele fiscale sau la service.

Astfel, societatea contestatoare sustine ca intreaga valoare a TVA aferenta achizitiei autovehiculului precum si intreaga valoare a TVA aferenta cheltuielilor in legatura cu autovehiculul reprezinta sume deductibile in conformitate cu prevederile art. 145¹ alin. 1 din Codul Fiscal coroborate cu pct. 45¹ alin. 2 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si considera ca masura impusa de organele de inspectie fiscala este nelegala.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 si art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.145

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

a) operațiuni taxabile; [...]

-art.146

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

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

-art.147¹

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Coroborat cu prevederile art.145¹ din același act normativ, în vigoare pe perioada verificată, care dispune:

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

La pct.45¹ din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, dat în aplicarea art.145¹ din Cod, se prevede:

“(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de

parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale convenite acestora.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.”

Din interpretarea textelor de lege, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

Mai mult, pe perioada 01.07.2012-30.06.2014, art.145¹ din Codul fiscal limiteaza la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente

cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activitatii economice.

Utilizarea în scopul activitatii economice a unui vehicul cuprinde, fara a se limita la 50% dreptul de deducere; deplasari în tara sau în strainatate la clienti/furnizori, pentru prospectarea pietei, deplasari la locatii unde se afla puncte de lucru, la banca, la vama, la oficiile postale, la autoritatile fiscale, utilizarea vehiculului de catre personalul de conducere în exercitarea atributiilor de serviciu, deplasari pentru interventie, service, reparatii, utilizarea vehiculelor de test-drive de catre dealerii auto.

În lege se prevede în mod clar ca este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezulta si din Hotararea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei orice persoana impozabila trebuie sa detina documentele prevazute de lege pentru deducerea taxei si sa intocmeasca foaia de parcurs care trebuie sa contina cel puțin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Referitor la utilizarea vehiculelor pentru transportul angajatilor la si de la locul de munca , în normele de aplicare a art.145¹ din Cod se specifica în mod clar ca se considera ca vehiculul este utilizat în scopul activitatii economice atunci când exista dificultati evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun fata de programul de lucru al persoanei impozabile.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca în cazul în care un vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activitatii economice, acesta pe langa utilizarea în scopul activitatii economice este utilizat ocazional sau de o maniera continua si pentru uz personal, dreptul de deducere a taxei aferenta cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului si a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta se limiteaza la 50%.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei cu privire la acest caput de cerere se retin urmatoarele:

În timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente legale din care sa rezulte ca autoturismul în cauza este utilizat exclusiv în scopul desfasurarii activitatii economice.

La dosarul contestatiei societatea a prezentat Decizia Asociatului Unic prin care asociatul unic decide ca autoturismul sa fie utilizat exclusiv în scopuri economice si o lista denumita "Foaie de parcurs" în care sunt enumerate diverse deplasari.

Din prevederile legale mai sus enuntate se prevede în mod clar ca în vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa detina documentele prevazute de lege pentru deducerea taxei si sa intocmeasca foaia de parcurs care trebuie sa contina cel puțin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Analizand documentele denumite "Foaie de parcurs" se retine ca acestea contin categoria vehiculului utilizat locul de plasarii , kilometrii parcursi , norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs insa nu contin informatii cu privire la scopul deplasarii respectiv dacă deplasarea s-a efectuat în scopul desfasurarii activitatii sau în scop

personal.

Mentionam ca organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei iar in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei referitor la documente au specifica faptul ca documentele prezentate de societate nu pot fi considerate ca fiind documente justificative din care sa rezulte exclusivitatea utilizarii acestui autoturism in scopurile economice ale societatii.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

De asemenea, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate in sustinere si de contestatoare, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

Se retine astfel ca ,este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii integrale a TVA in cauza in speta.

Avand in vedere ca societatea contestatoare nu a facut dovada ca autoturismul precum si cheltuielile legale de acesta au fost destinate exclusiv desfasurarii activitatii economice a societatii se retine ca, autoturismul a fost utilizat si in scop personal iar organele de inspectie fiscala, in mod legal au acordat dreptul de deducere a TVA in limita a 50% asupra achizitiei intracomunitate de bunuri -respectiv au respins la deductibilitate TVA in valoare de...

In cosecinta, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind

Codul de procedura fiscala, republicata, care dispune:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA in conditiile in care argumentele si documentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala si se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la limitarea la 50% a dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei intracomunitare de autoturism si cheltuielile aferente acestuia.

2.In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P. -Serviciul d Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca SC X poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA inscrisa in facturile emise de SC A , in baza Contractului de executie de lucrari.**

In fapt, in vederea implementarii proiectului „ teren acoperit activitati sportive si recreative” finantat in cadrul FEADR, conform Contractului de Finantare, SC X in calitate de beneficiar a incheiat cu S.C. A in calitate de executant, Contractul de executie de lucrari avand ca obiect conform pct.2:

“Obiectul prezentului contract este:achizitia de lucrari pentru amenajarea terenului, achizitie lucrari pentru asigurarea utilitatilor, achizitie lucrari de constructii si instalatii, achizitie de echipamente cu montaj si lucrari montaj, achizitie de echipamente fata montaj.

Executantul se obliga sa execute urmatoarele:

-lucrari de amenajarea terenului, lucrari pentru asigurarea utilitatilor, lucrari de constructii si instalatii, procurarea de utilaje si echipamente tehnologice cu montaj, lucrari montaj utilaje, procurarea de utilaje si echipamente fara montaj.

-la obiectivul “Construire teren acoperit activitati sportive si recreative” in conformitate cu caietele de sarcini, prevederile proiectului tehnic, detaliilor de executie si listele cu cantitati de lucrari prezentate in cadrul ofertei ce a stat la baza semnarii contractului, precum si a standardelor si prescriptiilor tehnice in constructii, in vigoare.”

Potrivit pct.3.2 din Contract “Valoarea contractului este de.. la care se adauga TVA lei conform ofertei ce a stat la baza semnarii contractului.

Oferta ce a stat la baza semnarii contractului va fi luata in considerare pentru decontarea lucrarilor executate si bunurilor livrate .Preaturile unitare din cadrul ofertei vor fi folosite si pentru evaluarea eventualelor lucrari suplimentare sau a lucrarilor/cantitatilor la care s-a renuntat in timpul derularii proiectului.”

In baza Contractului de executie de lucrari, SC A a emis catre SC X , pe perioada august-septembrie 2014 facturi reprezentand contravaloare avans precum si facturi reprezentand situatie de lucrari nr.1 conform contract prin care s-a stornat si avansul.

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile mai sus enumerate au fost inregistrate in evidentele contabile ale SC X ;in baza facturilor mai sus enuntate societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA, pe care le-a declarat in deconturile de TVA precum si declaratia informativa formular 394.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, referitor la serviciile prestate de SC A organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la prestatorul de servicii,

intocmind Procesul verbal inregistrat la AIF Brasov.

Urmare a controlului incrucisat desfasurat la SC A , organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Pe perioada august-septembrie 2014, SC A a desfasurat activitatea cu un numar de 5 angajati, a inregistrat un fond de salarii pentru care au fost calculate contributi.

In factura emisa de catre A catre SC X , care are atasate devize de lucrari pe operatiuni in parte, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea prestatoare cuprinde manopera si contributi sociale aferente pentru care a facturat TVA.

Pe perioada octombrie-decembrie 2014, SC A a desfasurat activitatea cu un numar de 11 angajati, a inregistrat un fond de salarii pentru care au fost calculate contributi;

In facturile emise de catre A catre SC X , care are atasate devize de lucrari pe operatiuni in parte, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea prestatoare cuprinde manopera si contributi sociale aferente pentru care a facturat TVA.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca intocmirea situatiilor de lucrari de catre executantii lucrarilor de constructii montaj se efectueaza cu respectarea elementelor de deviz prevazute de Ordinul nr.863/02.07.2008 pentru aprobarea continutului- cadru al documentatiei tehnico-economice aferente investitiilor publice precum si a structurii si metodologiei de elaborare a devizului general pentru obiective de investitii si lucrari de interventii, cuprinse in Anexa nr.1, Formular F3.

In baza documentelor prezentate de societate si procesului verbal de control incrucisat, pe perioada august-septembrie 2014, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta intre valoarea fondului de salarii si contributi aferente inregistrate in contabilitatea SCA si manopera si contributiile sociale aferente, facturate.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca asupra diferentei de manopera si contributi sociale, societatea prestatoare SC A a facturat TVA.

Pe perioada octombrie-septembrie 2014, urmare a analizei efectuate , organele de inspectie fiscala au constatat diferenta intre valoarea fondului de salarii si contributi aferente inregistrate in contabilitatea SC A si manopera si contributiile sociale aferente, facturate si au retinut ca asupra acestei diferente de manopera si contributi sociale, societatea prestatoare SCA a facturat catre societatea beneficiara X TVA.

In temeiul prevederilor art.6 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare , art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.134¹, art.134², art.145 alin.(1) si art.146 din acelasi act normativ, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta diferentei de manopera si contributi sociale rezultata intre valoarea fondului de salarii si contributi aferente inregistrate in contabilitatea SC A pe perioada august septembrie 2014, octombrie decembrie 2014 si manopera si contributiile sociale aferente, inscrise in situatiile de lucrari si facturata de SC A catre SC X.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere,SC X sustine ca, in ceea ce priveste cantitatea prestatilor S.C. A cuprinse in Situatiile de Lucrari ce au stat la baza emiterii facturilor, cel putin in ceea ce priveste Situatiile de Lucrari si Situatiile de Lucrari, lucrarile descrise in aceste documente, au fost masurate si verificate de catre OJFIR prin expertii desemnati cu verificarea primei cereri de rambursare a cheltuielilor depusa de societate in temeiul Contractului de Finantare aspect ce rezulta din stampila de conformitate a cheltuielilor aplicata de OJFIR; astfel, asupra realitatii prestatilor S.C. A descrise in Situatiile de lucrari facturate conform facturilor nu pot exista dubii sau cel putin astfel de dubii nu pot fi fundamentate pe o simpla verificare documentara si fara vizitarea si verificarea fizica a amplasamentului lucrarilor.

Societatea contestatoare arata ca facturile in baza carora s-a solicitat rambursarea

TVA, sunt inregistrate in evidentele contabile, deconturi de TVA si declaratiile de TVA aferente perioadei in cauza;

Totodata societatea contestatoare sustine ca S.C. A a inregistrat facturile in cauza si a colectat TVA aferenta, care a fost declarata in mod corespunzator pe perioadei 01.07.2014 – 30.09.2014 si respectiv perioadei 01.10.2014 - 31.12.2014 , in Declaratiile de TVA corespunzatoare aceleiasi perioade.

Societatea contestatoare sustine ca, in vederea stabilirii caracterului real al consemnarilor cu privire la tipul si cantitatile de lucrari cuprinse in Situatiile de Lucrari pe baza carora s-au emis facturile nu s-a dispus si nu s-a efectuat niciun tip de expertiza tehnica iar inspectorii fiscali nu au efectuat nici macar o vizita la locatia amplasamentului pentru a verifica stadiul fizic al lucrarilor si masura in care situatia din teren corespunde celei descrise in Situatiile de Lucrari sau daca verificarile expertilor OJFIR cu privire la situatiile de lucrari au fost sau nu temeinice;

De asemenea societatea contestatoare sustine ca ,indiferent de modul de formare a pretului stabilit de catre parti cata vreme acesta este platit efectiv, beneficiarul bunului si respectiv al serviciului prestat detine un drept de deducere a TVA pentru exercitarea caruia singura conditie aplicabila este prezentarea unei facturi intocmite conform art. 155 din Codul Fiscal; arata ca baza de impozitare pentru TVA este reprezentata de pretul prestatiei stabilita in mod liber de catre partile contractante prin procesul de ofertare si negociere a ofertei si nu poate fi alterata decat in cazurile limitativ si expres prevazute de art. 137 alin.(1) lit. a si art. 138 din Codul Fiscal.

Cu privire la pretinsul caracter nereal al operatiunilor pentru care se cere rambursarea TVA, societatea sustine ca acesta nu poate fi retinut in conditiile in care organele fiscale nu au facut nicio constatare a stadiului fizic al lucrarilor din teren astfel incat realmente organul fiscal nu avea capacitatea de a stabili caracterul real sau ireal al prestatiilor constatate prin Situatiile de lucrari care au stat la baza emiterii facturilor.

Or, a afirma ca o prestatie nu exista sau nu este reala din punct de vedere fiscal doar pentru ca ea a fost facturata la o valoare mai mare decat costul realizarii sale nu are niciun fundament logic sau juridic si incalca prevederile exprese ale Codului Fiscal si ale Directivei nr. 2006/112/CE;

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca in speta nu pot fi aplicate prevederile art.11 din Codul fiscal.

In cauza in speta sunt aplicabile si prevederile art.134, art.134 ^1 , art.134^2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

-art.134

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.”

-art.134^1

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

-art.134^2

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA sunt cele prevăzute la art.145-147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare și anume:

-art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

-art.147¹

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

La pct.45 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, dat în aplicarea art.145 din Cod , se prevede:

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal.”

Din prevederile legale invocate se rețin următoarele:

Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator; faptul generator pentru livrările de bunuri și prestarile de servicii intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Prin excepție legiuitorul a prevăzut ca prestarile de servicii , cum sunt serviciile de construcții montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucru , rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau după caz în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate sau care urmează să-i fie prestate de o altă persoană impozabilă, orice persoană impozabilă trebuie să justifice acest drept cu factura care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestarilor de servicii este condiționat și de prestarea efectivă a acestora, de necesitatea și utilizarea serviciilor în folosul operațiilor taxabile ale societății.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta facturilor de achizitii de bunuri si servicii, emise de o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei in raport de prevederile legale enuntate se retin urmatoarele:

SC X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturilor si Situatiilor de lucrari emise de catre SC A, in baza Contractul de executie de lucrari;

La dosarul contestatiei se afla Contractul de executie lucrari incheiat intre SC A in calitate de executant si SC X in calitate de beneficiar care are ca obiect: "Achizia de lucrari pentru amenajarea terenului, achizitia de lucrari pentru asigurarea utilitatilor, achizitie lucrari de constructii si instalatii, achizitie de echipamente cu montaj si lucrari montaj, achizitie de echipamente fara montaj " la obiectivul "Construire teren acoperit activitati sportive si recreative la care se adauga TVA. Durata contractului este de 12 luni de la data semnarii contractului.

In oferta anexata la contract, sunt prezentate lucrarile si bunurile pentru suma la care se adauga TVA, defalcate pe mai multe capitole; este prezentat centralizatorul cheltuielilor pe obiectiv, a cheltuielilor pe categorii de lucrari, pe obiecte, devize intocmite pe fiecare obiect in care sunt enunetate cheltuielile directe cu materiale, manopera, utilaj si transport, contributi sociale precum si cheltuielile indirecte cu cota de profit .

Oferta prezentata de societatea prestatoare este acceptata de societatea beneficiara, acesta purtand semnatura reprezentantului legal al SC X si stampila acestei societati.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca facturile emise de cu S.C A in baza Contractul de executie de lucrari, catre SC X reprezentand contravaloare avans respectiv contravaloare "situatie de lucrari conform contract", au fost prezentate in original si au fost intocmite in conformitate cu prevederile art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Facturile in cauza au fost achitate prin banca, dupa cum rezulta din extrasele de cont si ordinele de plata existente in copie la dosarul contestatiei.

Situatiile de lucrari anexate facturilor, sunt acceptate de beneficiarul SC X; in situatiile de lucrari sunt enumerate cheltuielile directe privind materiale, manopera, utilaj, transport, contributi sociale, cheltuielile indirecte pe fiecare lucrare in parte , asa cum sunt prezentate in oferta ,anexa la Contractul de executie de lucrari, incheiat intre parti.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca SC X a inregistrat in evidentele contabile facturile emise de SC A , a dedus TVA pe care l-a inregistrat in deconturile de TVA si a declarat operatiunile in cauza in Declaratia informativa formular 394.

Totodata, la dosarul contestatiei ,societatea contestatoare a prezentat documente (jurnale de vanzari, deconturi de TVA) din care rezulta ca SCA a inregistrat in evidentele contabile facturile emise catre SC X, a colectat TVA aferenta pe care l-a declarat in deconturi de TVA si Declaratia informativa formular 394.

Se retine astfel ca , in cauza in speta conditiile de forma sunt indeplinite, organele de inspectie fiscala prin prezentul act administrativ fiscal nu fac nicio mentiune cu privire la neindeplinirea conditiilor de forma.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta bazei impozabile reprezentand diferenta de manopera si contributi facturate de SCA , pe motiv ca acesta diferenta de manopera nu se justifica in conditiile in care , urmare a controlului incrucisat realizat de

organele de inspectie fiscala la SCA, s-a constatat ca in perioada august- septembrie 2014, octombrie- decembrie 2014, prestatorul de servicii a inregistrat in evidentele contabile fond de salarii si contributi aferente in conditiile in care a facturat catre SC X manopera si contributiile sociale aferente, mai mari.

La dosarul contestatiei se afla Procesul verbal, intocmit de organele fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala la SCA, in vederea verificarii si inregistrarii operatiunilor desfasurate pe relatia SC X, din care rezulta ca SCA si-a desfasurat activitatea cu un numar de 11 angajati asa cum reiese din baza de date ANAF , aplicatia -Solicitare documente din dosarul fiscal -Revisal.Cheltuielile cu salariile conform balantei de verificare cumulat la 31.12.2014, in perioada August 2014-decembrie 2014, sunt de.. lei , contributiile sociale aferente salariilor in suma ..lei iar manopera cuprinsa in situatiile de lucrari este de.. lei la care s-au calculat contributi sociale aferente manoperei in suma de.. lei.

Referitor la achizitia de servicii de la SCA, societatea contestatoare sustine ca, lucrarile descrise in Situatiile de Lucrari ce au stat la baza emiterii facturilor cel putin in ceea ce priveste Situatia de Lucrari si Situatia de Lucrari au fost masurate si verificate de catre OJFIR prin expertii desemnati cu verificarea primei cereri de rambursare a cheltuielilor depusa de societate in temeiul Contractului de Finantare, aspect ce rezulta din stampila de conformitate a cheltuielilor aplicata de OJFIR pe facturile emise in baza acestor situatii de lucrari.

Totodata, societatea contestatoare sustine ca, inspectorii fiscali nu au efectuat nici macar o vizita la locatia amplasamentului pentru a verifica stadiul fizic al lucrarilor descrise in Situatiile de Lucrari sau daca verificarile expertilor OJFIR au fost sau nu temeinice;astfel, considera ca organul fiscal nu a avut capacitatea de a stabili caracterul real sau ireal al prestatiilor constatate prin Situatiile de lucrari care au stat al baza emiterii facturilor in cauza.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei, respectiv actele administrativ fiscale contestate de societate, se retine ca organele de inspectie fiscala nu fac nicio mentiune cu privire stadiul fizic al lucrarilor,nu rezulta ca organele de inspectie fiscala au efectuat o cercetare la fata locului prin care sa stabileasca realitatea operatiunilor descrise in situatiile de lucrari .

Dupa cum am mai aratat si mai sus, la dosarul contestatiei, se afla situatiile de lucrari care au stat la baza emiterii facturilor emise de catre SC A; situatiile de lucrari sunt acceptate de beneficiarul SC X; totodata, acestea poarta si semnatura si stampila unui diriginte de santier autorizat; facturile in cauza poarta stampila OJFIR.

In ceea ce priveste valoarea contractului si totodata a lucrarilor descrise in Situatiile de lucrari care au stat al baza emiterii facturilor, acestea sunt prezentate in Contractul de executie lucrari si Oferta, incheiate intre partile contractante si acceptate de acestea, dupa cum am aratat si mai sus.

Potrivit art.1851 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil:

“(1) Prin contractul de antrepriză, antreprenorul se obligă ca, pe riscul său, să execute o anumită lucrare, materială ori intelectuală, sau să presteze un anumit serviciu pentru beneficiar, în schimbul unui preț.

(2) Dispozițiile prezentei secțiuni sunt aplicabile, în mod corespunzător, și antreprizei pentru lucrări de construcții, dacă sunt compatibile cu regulile particulare prevăzute pentru acest contract.”

Iar la art.1867 din același act normativ se prevede:

“(1) Atunci când contractul este încheiat pentru un preț global, beneficiarul trebuie să plătească prețul convenit și nu poate cere o diminuare a acestuia, motivând că lucrarea sau serviciul a necesitat mai puțină muncă ori a costat mai puțin decât s-a prevăzut.

(2) Tot astfel, antreprenorul nu poate pretinde o creștere a prețului pentru motive opuse celor menționate la alin. (1).

(3) Prețul forfetar rămâne neschimbat, cu toate că s-au adus modificări cu privire la condițiile de executare inițial prevăzute, dacă părțile nu au convenit altfel.”

In actele administrativ fiscale contestate organele de inspectie fiscala nu fac nicio referire la pretul negociat si acceptat de parti, conform Contractului de executie lucrari si Ofertei, existente in copie la dosarul contestatiei.

In contestatia formulata societatea contestatoare arata ca baza de impozitare pentru TVA este reprezentata de pretul prestatiei stabilita in mod liber de catre partile contractante prin procesul de ofertare si negociere a ofertei si nu poate fi alterata decat in cazurile limitativ si expres prevazute de art. 137 alin.(1) lit. a si art. 138 din Codul Fiscal.

Mentionam ca la dosarul contestatiei , societatea contestatoare a prezentat documente referitoare la operatiunile derulate cu prestatorul SCA.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat cu privire la documentele si argumentele prezentate de societatea contestatoare cu privire la acest capat de cerere.

In conditiile in care din documentele existente la dosarul contestatiei nu se poate stabili daca lucrarile inscrise in Situatiile de lucrari care au stat la baza emiterii de catre SC A a facturilor, au fost prestate efectiv de societatea prestatoare conform prevederilor contractuale si acestea sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la deductibilitatea TVA aferenta bazei impozabile reprezentand diferenta de manopera si contributi rezultata intre fondul de salarii si contributi aferente inregistrata de SCA in evidentele contabile pe perioada august- septembrie 2014, octombrie- decembrie 2014 si suma totala reprezentand manopera si contributiile sociale facturate de SCA catre SC X, conform Contractului de executie lucrari si Ofertei.

In masura sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina ,sa utilizeze toate informatiile si documentele, sa constate legalitatea si realitatea operatiunii in speta, in raport de prevederile legislatiei fiscala in domeniul TVA, luand in considerare toate aspectele relevante legate de impozitarea acestei operatiuni, sunt organele de inspectie fiscala.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

La art.49 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala se

prevede:

“(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.”

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ se stipulează:

“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

La art.64 și art. 65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscală se prevede:

-art.64

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului

constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

-art. 65

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Astfel, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile, respectiv sa efectueze cercetare la fata locului, sa stabileasca daca SC A dispunea de forta de munca si utilajele necesare realizarii lucrarilor inscrise in Contractului de executie lucrari si facturate catre SC X precum si sa stabileasca daca in cauza in speta este indeplinita conditia esentiala de fond si astfel sa sa analizeze operatiunile in cauza si sa determine baza impozabila privind TVA in raport de documentele prezentate de societate si prevederile legale aplicabile in speta pe perioada verificata.

In cauza in speta, se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat",

si prevederile Ordinului 2909/2014 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

In consecinta, se va desfiinta partial Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala cu privire la suma reprezentand taxa pe valoare adaugata respinsa la

deductibilitate de organele de inspectie fiscala, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat, sa reanalizeze situatia de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obiect, avand in vedere precizarile din prezenta decizie, documentele prezentate de societate precum si alte informatii , in raport de prevederile legale aplicabile pe perioada verificata.

3. In ceea ce privesc dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite de organele de inspectie fiscala, contestate de societate mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala, aferent TVA stabilita suplimentar de plata, au calculat, pe perioada 06.10.2014-17.03.2015, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.119

1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

-art.120

“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

-art.120¹

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

“(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enumerate, se retine ca se datoreaza bugetului de stat ,dobanzi si penalitati de intarziere pentru neplata la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata.

Dobanzile si penalitatile de intarziere se fac venit la bugetul caruia ii apartine creanta principala.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca dobanzile si penalitatile de intarziere au fost stabilite asupra TVA stabilita de plata de organele de inspectie fiscala urmare a controlului ulterior.

Prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA si s-a desfiintat partial decizia de impunere contestata cu privire la TVA.

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA si s-a desfiintat partial actul administrativ fiscal contestat cu privire la TVA , potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale”se va:

-respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA;

-desfiinta partiala a Deciziei de impunere cu privire la dobanzile si penalitatile de

intarziere aferente TVA;

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, vor recalcula, dupa caz, accesorii prin noul act administrativ fiscal intocmit, in raport de debitul stabilit suplimentar de plata pe aceeasi perioada verificata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, în baza art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale care se compun din:

- TVA
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

2.Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, contestata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P. , cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

- TVA
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, va determina situatia fiscala reala a contribuabilului cu privire la TVA si accesorii aferente si va emite un nou act administrativ fiscal potrivit legii; verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.