

DECIZIA nr. 47 din 24.01.2013 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., completata cu adresa nr. de catre Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul inspectie fiscala cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL inregistrata sub nr.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B XXX/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-B ZZZ/2012 si comunicata sub semnatura in data de 04.10.2012.

SC ABC SRL contesta obligatii fiscale în suma de **T lei** reprezentand:

- V lei TVA stabilita suplimentar de plata;
- A lei accesorii aferente TVA.

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 Activitatii de Inspectie Fiscala – Serviciul inspectie fiscala 1 contribuabili mijlocii au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2006-30.09.2011 pentru solutionarea decontului de TVA cu sold negativ si optiune de rambursare nr. 759396794/25.10.2011.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-B ZZZ/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B XXX/2012, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea unei diferente de TVA de plata in suma de P lei si a accesoriiilor aferente TVA in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere nr. F-B XXX/2012 invocand urmatoarele:

Inspectorii fiscali in mod eronat au dispus colectarea TVA in suma de V1 lei in legatura cu facturile de retur/credit note emise de CBA pentru bunurile returnate de ABC si nu au tinut cont ca exemplele prezentate in anexa nr. 2 la O.M.E.F. nr. 1.823/2007 sunt exemplificative, nu exhaustive. Societatea sustine ca in lunile noiembrie si decembrie 2007 a achizitionat bunuri de la CBA in valoare de U lei, iar valoarea bunurilor ce fac obiectul celor doua facturi de retur este de E lei, fiind evident ca bunurile ce au facut obiectul facturilor au fost de fapt retur de marfa si nu o livrare de bunuri in sensul art. 128 din Codul fiscal.

In conformitate cu prevederile art. 138 din Codul fiscal, in cazul unui retur este suficienta numai emiterea unei facturi de stornare „in rosu” de catre furnizor catre beneficiarul care returneaza marfa, si nicidecum emiterea unei facturi „in negru” de la beneficiar catre furnizor, organele de inspectie fiscala acceptand acest lucru doar la intern, nu si in cazul operatiunilor intracomunitare.

Situatia concreta inregistrata de ABC nu poate fi incadrata la cazul nr. 3 din anexa nr. 2 la O.M.E.F. nr. 1.823/2007 intrucat bunurile returnate au fost tinute in Romania la dispozitia CBA pana la data de 31.01.2008 cand CBA s-a inregistrat direct in scopuri de TVA in Romania. Aceste bunuri au fost livrate de proprietarul lor de drept CBA catre diversi clienti din Romania si s-a colectat TVA romanesc cu 19% folosind codul romanesc de TVA al CBA.

Mai mult, colectarea sumei de V1 lei ar reprezenta o dubla impozitare cu TVA a acelorasi produse livrate pe teritoriul Romaniei, odata la nivelul ABC si a doua oara la nivelul CBA cod de TVA din Romania, ceea ce este contrar principalului scop al directivei comunitare in materie de TVA si principiului realitatii economice de la art. 11 din Codul fiscal.

Referitor la TVA in suma de V2 lei reprezentand TVA neadmisa la deducere din facturile emise de SC HVM SA, acestea cuprind chiria, cheltuieli comune, servicii de marketing prestate la inchirierea unui showroom pentru vanzarea produselor grupului, ABC obligandu-se la aceste servicii de promovare prin contractele incheiate cu CBA. Datorita crizei economice deschiderea showroomului a fost amanata, iar in anul 2009 a fost luata decizia renuntarii la proiect prin cedarea contractului de inchiriere catre SC DRR SA.

Ca atare, pentru serviciile de reclama si publicitate prestate de ABC catre CBA locul prestarii este la sediul beneficiarului, adica in Ungaria. Prin urmare, baza legala mentionata de inspectorii fiscali este eronata, nefiind aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, ci cele ale art. 145 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal. Potrivit jurisprudentei comunitare din cazul C-110/94 INZO dreptul de deducere poate fi pastrat, chiar daca nu se obtine un venit care sa contrabalanseze achizitia facuta.

Cu privire la suma de V3 lei reprezentand TVA neadmisa la deducere din facturile emise de SC RFI SA reprezentand servicii de marketing, baza legala invocata de organele de control se refera la impozitul pe profit,

impozit ce nu a facut obiectul inspectiei. In consecinta, in baza art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) societatea are drept de deducere pentru serviciile de marketing aferente produselor sale, pe baza facturilor originale detinute.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se țin următoarele:

3.1. Referitor la TVA în suma de V1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea era obligata sa colecteze TVA pentru bunurile returnate furnizorului din Ungaria care au ramas pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care bunurile nu au fost refuzate la momentul achizitiei si nu exista documente care sa probeze anulara transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor de la furnizor la societatea contestatoare.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. F-B ZZZ/2012 organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA în suma de V1 lei pentru care CBA a întocmit facturile de retur/credit note nr. F1/31.12.2007 în suma de E1 lei nr. F2/31.12.2007 în suma de E2 lei.

Bunurile care au făcut obiectul acestor facturi provin din importuri și achiziții intracomunitare realizate în perioada 2006-2007 de la furnizorul ungar și nu au fost refuzate la sosirea lor în România, fiind recepționate și înregistrate în evidența contabilă în baza notelor de intrare-recepție. Din nota explicativă a reprezentantului societății din data de 31.07.2012 reiese că „urmăre noului tip de afacere, toate bunurile livrate către ABC SRL, care nu au fost vândute clienților români la 31.12.2007 au fost returnate la CBA – Ungaria”.

Deoarece marfurile ce au făcut obiectul returului erau în proprietatea ABC la data de 31.12.2007 și nu au parasit teritoriul României, organele de inspectie fiscala consideră că acestea au făcut obiectul unei livrări pe teritoriul României taxabile conform art. 128 alin. (1), art. 132 alin. (1) lit. c) și art. 140 alin. (1) din Codul fiscal, nefiind aplicabile prevederile cazului 3 din anexa 2 a Ordinului nr. 1.823/2007.

Prin contestația formulată SC ABC SRL (ABC) susține, în esență, că este vorba de un retur de bunuri, ce putea fi facturat în roșu de furnizorul CBA și nu o livrare de bunuri taxabile, iar prin faptul că bunurile nu au parasit teritoriul României și au fost vândute ulterior de CBA pe codul de TVA românesc situația acestui retur nu se încadrează în prevederile cazului 3 din anexa nr. 2 la O.M.E.F. nr. 1.823/2007. Societatea susține că un retur de marfa nu este considerat livrare de bunuri de către primitor, chiar dacă bunurile au fost înregistrate în gestiunea primitorului, iar acest mod de rezolvare a retururilor este valabil atât pentru intern, cât și pentru alte state europene.

In drept, potrivit art. 126, art. 128, art. 132 si art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data realizarii operatiunilor:

“Art. 126. – (1) **Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, **constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri** sau o prestare de servicii, **în sfera taxei, efectuate cu plată;**

b) **locul de livrare a bunurilor** sau de prestare a serviciilor **este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;**

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)“.

“Art. 128. – (1) **Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.**

“Art. 132. – (1) **Se consideră a fi locul livrării de bunuri:**

[...]

c) **locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate”.**

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

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

b) **în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză**, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori **în cazul în care există un acord scris între părți;**

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare”.

In speta, se retine ca ABC a achizitionat marfuri de la furnizorul CBA in perioada 2006-2007, prin importuri (anul 2006) si achizitii intracomunitare (anul 2007), pe care le-a receptionat pe baza de note de intrare-receptie si le-a inregistrat ca atare in evidenta contabila proprie. In data de 31.12.2007 societatea a inregistrat facturile de retur/credit note nr. F1/31.12.2007 si nr. F2/31.12.2007 emise de CBA.

Prin nota explicativa datata 31.07.2012 a reprezentantului societatii contestatoare sunt date urmatoarele explicatii cu privire la retur:

- intre ABC si CBA nu a existat un contract incheiat pentru achizitia de marfuri, aceasta facandu-se pe baza comenzilor transmise de ABC si a facturilor emise de furnizorul CBA;

- cele doua facturi de retur/credit note-urile au fost emise pentru bunurile care au fost returnate catre CBA in baza deciziei grupului de a schimba, incepand cu luna ianuarie 2008, modul in care se fac livrarile catre clientii din Romania;

- marfurile returnate nu au parasit teritoriul Romaniei;

- tratamentul fiscal aplicat acestor returnuri a fost cel reglementat de O.M.F.P. nr. 1.823/2007 cu privire la aplicarea masurilor de simplificare pentru bunurile returnate furnizorului;

- aceste bunuri au fost vandute, incepand cu luna februarie 2008, de catre CBA, folosind codul de TVA obtinut in Romania, catre clienti romani, cu TVA romanesc de 19%.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca bunurile returnate s-au aflat in depozitul K conform listei denumite "lista inventariere (SEB) verificata de KN si confirmata de SEB 15.01.2008 (reglari, returnuri), care este semnata si stampilata de depozitar, de unde au devenit proprietatea CBA, cod valid de TVA in Romania.

Astfel, potrivit dispozitiilor legale antecitate si situatiei de fapt prezentate se retin urmatoarele:

In baza importurilor si achizitiilor intracomunitare realizate in perioada 2006-2007 bunurile furnizate de firma CBA au intrat in patrimoniul ABC, asa cum rezulta din facturile emise de furnizor cu conditia de livrare ex-works, notele de intrare-receptie si inregistrarile contabile.

La momentul achizitiei ***nu au existat refuzuri totale ori partiale privind cantitatea bunurilor achizitionate***, iar in speta ***nu este vorba nici de o anulare partiala a operatiunilor initiale, neexistand in acest sens o hotarare judecatoreasca sau arbitrala ori un acord scris intre parti***, asa cum se prevede expres la art. 138 lit. b) din Codul fiscal. Situati de fapt, asa cum este prezentata si de societate, releva ca este vorba de o modificarea a politicii comerciale a grupului din care face parte si contestatoarea, care a presupus o "rascumparare" a bunurilor furnizate si ramase nevandute la data de 31 decembrie 2007.

Astfel, se retine ca ABC ***nu a adus nicio dovada scrisa ca partile au convenit in mod explicit sa anuleze operatiunile initiale*** (livrari pentru furnizorul ungar, achizitii pentru clientul roman), iar prin modificarea politicii comerciale a grupului, dreptul de a dispune cu privire la bunuri (inclusiv prin vanzarea catre diversi clienti din Romania) a trecut de la ABC la CBA. Ca atare, in lipsa refuzurilor cantitative la momentul receptiei si a acordului scris pentru anulara ulterioara a operatiunilor, ***la data de 31.12.2007 contestatoarea ABC era proprietarul de drept al bunurilor ce fac obiectul acestei operatiuni, iar punerea lor la dispozitia CBA pentru a dispune cu privire la acestea*** (prin

revanzare pe teritoriul Romaniei) **reprezinta o operatiune de livrare de bunuri** in sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, pentru care locul livrării este in Romania (depozitul K), locul unde bunurile au fost puse la dispozitia CBA conform art. 132 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal. In consecinta, fiind indeplinite conditiile cumulative de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operatiunea de punere a bunurilor la dispozitia unei alte persoane reprezinta o livrare de bunuri taxabila in Romania, pentru care ABC era obligata sa emita ea insasi factura de livrare si sa colecteze TVA aferenta.

Totodata, se retine ca nu sunt indeplinite nici conditiile pentru aplicarea masurilor de simplificare privind retururile de bunuri in spatiul comunitar prevazute de Instructiunile de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind retururile de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție, aprobate prin O.M.E.F. nr. 1.823/2007 (anexa nr. 2), care prevad urmatoatele:

“Art. 2. – Primul caz: Tratamentul fiscal din punctul de vedere al TVA, fără aplicarea măsurilor de simplificare

(1) **Atunci când B refuză bunurile cumpărate, de exemplu, pentru că acestea sunt deteriorate sau pentru că bunurile nu corespund cerințelor cumpărătorului**, nu are loc un transfer al dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar de către A, iar B nu realizează o achiziție intracomunitară de bunuri.

(2) Întrucât A rămâne proprietarul bunurilor, în principiu se consideră că A efectuează un transfer, respectiv o livrare intracomunitară asimilată, în statul membru 1 din care începe transportul bunurilor, în condițiile art. 128 alin. (10) din Codul fiscal sau echivalentului acestuia din legislația altui stat membru, urmată de o achiziție intracomunitară asimilată în statul membru 2 de sosire a bunurilor, pentru care ar trebui să se înregistreze în scopuri de TVA în statul membru 2.

Art. 7. – Cazul 3: Prezentare

(1) Furnizorul A din statul membru 1 vinde bunurile către persoana impozabilă B din statul membru 2. Bunurile se expediază din statul membru 1

(2) La sosirea bunurilor în statul membru 2, B le refuză.

(3) Bunurile sunt ridicate de A sau în numele acestuia pentru a fi livrate lui C în statul membru 2.

Articolul 8 – Cazul 3: Tratamentul fiscal din punctul de vedere al TVA, fără aplicarea măsurilor de simplificare

Pe lângă prevederile art. 2, A efectuează o livrare locală a aceluiași bunuri în statul membru 1.

Articolul 9 – Cazul 3: Tratamentul fiscal din punctul de vedere al TVA, cu aplicarea măsurilor de simplificare

(1) Furnizorul A procedează ca și în situația în care nu ar fi existat o expediție sau transport de bunuri din statul membru 1 în statul membru 2 în relația cu primul cumpărător B, dar A procedează ca și în situația în care ar fi realizat o livrare intracomunitară din statul membru 1 direct către C în statul membru 2.

(2) *Furnizorul A nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în statul membru 2, livrarea de la A către C nefiind considerată drept o livrare locală.*

(3) *C, al doilea cumpărător din statul membru 2, va declara o achiziție intracomunitară a bunurilor livrate intracomunitar de A din statul membru 1”.*

Prin urmare, pentru a se aplica prevederile referitoare la circulația bunurilor în spațiul comunitar în cazul retururilor se retin următoarele:

- retururile trebuiau să intervină la momentul achiziției pentru a nu exista un transfer al dreptului de a dispune de bunuri de furnizorul din Ungaria către ABC, ceea ce nu a fost cazul în speta, de vreme ce ABC a avut dreptul să vândă bunurile către proprii săi clienți din România;

- faptul că bunurile vândute către clienții interni (magazine) au fost returnate către ABC și aceasta, la rândul ei, le-a returnat către furnizorul CBA, pentru a fi revândute de către CBA către aceiași clienți interni (magazine) **nu echivalează cu un retur de marfa în intelesul taxei pe valoarea adăugată**, pentru că aceasta ar fi impus să nu fi existat transferul inițial al dreptului de a dispune cu privire la bunuri între părți sau, în măsura în care transferul s-a realizat, să fi existat o anulare a acestui transfer în baza unei hotărâri judecătorești/arbitrale sau a unui acord scris între părți, ceea ce nu este cazul în speta;

- **în realitate, retururilor fizice ale bunurilor pe relația clienți interni – ABC – CBA le corespunde, din punct de vedere al TVA, transferuri succesive ale dreptului de a dispune cu privire la bunuri (livrări succesive);**

- mai mult, spre deosebire de returul fizic al bunurilor de la clienții interni către ABC, pentru a nu se întrerupe circuitul comunitar al bunurilor în cazul returului fizic de la ABC către CBA, aceasta din urmă ar fi trebuit să declare operațiunea ca achiziție intracomunitară asimilată în primul decont de TVA după depunerea în scopuri de TVA în România; or, **contestatoarea nu a adus nicio dovadă ca fluxul bunurilor nu a fost întrerupt și nici ca au fost îndeplinite condițiile pentru aplicarea măsurilor de simplificare din Instrucțiunile anterioare citate.**

Referitor la inaplicabilitatea Instrucțiunilor aprobate prin O.M.E.F. nr. 1.823/2007, susținută de ABC prin contestația formulată, se reține că însuși contestatoarea le-a invocat drept bază legală a operațiunii prin răspunsul nr. 3 din nota explicativă, prin care reprezentantul contestației susține explicit că tratamentul fiscal aplicat de societate acestor retururi a fost cel reglementat de Ordinul nr. 1.823/2007. Or, așa cum reiese din cele anterior analizate, contestatoarea nu a făcut dovadă nici că sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea măsurilor de simplificare, nici că fluxul bunurilor nu a fost întrerupt fără aplicarea măsurilor de simplificare pentru a justifica tratamentul operațiunii din punct de vedere al aplicării TVA. De asemenea, dubla impozitare invocată nu poate fi reținută ca temei pentru nerespectarea de către contestatoarea a reglementărilor în materia TVA aplicată operațiunilor intracomunitare.

In consecinta, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA colectata in suma de V1 lei.

3.2. Referitor la TVA in suma de V2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea isi poate pastra dreptul de deducere pentru achizitiile aferente unui proiect abandonat, in conditiile in care nu a adus dovezi care sa probeze ca abandonarea proiectului s-a datorat unor motive obiective ce nu depind de vointa sa.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de V2 lei aferenta facturilor emise de SC HVM SA reprezentand chirie spatiu, cheltuieli spatii comune, cheltuieli marketing aferente unui spatiu comercial din complexul comercial X Bucuresti pe motiv ca acestea nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca prin contractul de cesiune nr. 133 incheiat cu SC DRR SA s-a realizat cedarea contractului de inchiriere nr. 2/CM/21.01.2008 si a tuturor drepturilor si obligatiilor aferente.

Prin contestatia formulata ABC sustine ca a intentionat sa inchirieze spatiul pentru deschiderea unui showroom in vederea promovarii produselor vandute de grup, in baza contractului incheiat cu CBA si ca din motive financiare generate de criza economica proiectul a fost amanat si ulterior abandonat, iar potrivit jurisprudentei comunitare dreptul de deducere poate fi pastrat chiar daca nu s-au obtinut venituri.

Cu adresa nr. 319751/21.11.2012 organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea nu a prezentat documente/argumente privind motivele independente de vointa sa pentru abandonarea proiectului, ci doar explicatia reprezentantului societatii din nota explicativa.

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

"Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;
b) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operatiuni ar fi fost realizate în România; [...].

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

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, *orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal **din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică***, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. *Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.* Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. **Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa**, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) împotriva Statului Belgian".

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării acquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **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 (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, **din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa**, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

In speta, ABC si-a dedus TVA pentru serviciile de inchiriere aferente unui spatiu destinat organizarii unui showroom necesar prezentarii produselor grupului, in baza contractului incheiat cu CBA. In nota explicativa data 13.08.2012 reprezentantul societatii sustine ca din motive care au tinut de criza economica si financiara deschiderea showroom-ului a fost amanata si ulterior abandonata.

In raport de dispozitiile legale antecitate si jurisprudenta comunitara in materie, **societatea contestatoare trebuia sa dovedeasca ca abandonarea proiectului legat de deschiderea showroom-ului s-a datorat unor motive obiective care nu depind de vointa sa**. Or, ABC nu a prezentat nici organelor de inspectie fiscala, nici in sustinerea contestatiei **vreo dovada** din care sa rezulte ca proiectul destinat organizarii showroom-ului a fost abandonat din motive obiective, respectiv documente intocmite de profesionisti ori de catre managementul societatii din care sa rezulte *bugetul (devizul) initial al proiectului, procese-verbale ale sedintelor ori minutele intalnirilor membrilor de conducere in care s-a discutat in legatura cu acest proiect, memorandumuri interne cu privire la costuri, corespondenta ulterioara cu CBA, evaluarea financiara a proiectului la momentul abandonarii* etc. **din care sa rezulte motivele concrete ce au condus la abandonarea proiectului**, astfel incat din examinarea unui asemenea material probator sa reiasa ca abandonarea proiectului este datorata

unor circumstante dincolo de vointa societatii. In acest sens se retine ca simpla afirmatie din nota explicativa, in sensul ca abandonarea proiectului s-a datorat crizei economice nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care nu este insotita si de acte doveditoare. Fiind vorba de un proiect pentru care s-au angajat costuri, renuntarea la acesta implica, in mod logic, faptul ca decidentii societatii au luat decizia abandonarii proiectului pe baza unor elemente concrete, evaluabile, nu pe simpla perceptie a caracterului nefavorabil al conjuncturii determinata de criza economica. De asemenea, se retine si faptul ca, in plan real, fiecare afacere a fost afectata in mod diferit de criza economica (concret, profitul net al societatii a inregistrat cresteri in perioada 2007-2011), astfel ca existenta crizei economice nu reprezinta o prezumtie absoluta a imposibilitatii derularii oricarui proiect de afaceri si, implicit, a circumstantelor ce nu depind de vointa persoanei impozabile.

Referitor la invocarea eronata a temeiului de drept de catre organele de inspectie fiscala, deoarece proiectul era destinat realizarii unor operatiuni cu locul in strainatate, se retine ca acest lucru nu influenteaza situatia de fapt, respectiv pastrarea sau pierderea dreptului de deducere.

Rezulta ca, in raport de motivatia dezvoltata prin contestatia formulata, invocarea unor concluzii din jurisprudenta comunitara in materie de TVA, altminteri corecte, **este insuficienta in masura in care contestatoarea nu a prezentat si dovezi** din care sa reiasa ca abandonarea proiectului pentru care angajase costuri s-a datorat circumstantelor ce nu au depins de vointa sa, desi potrivit art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 206. – (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

[...]

d) dovezile pe care se intemeiaza".

Prin urmare, in raport de cele anterior retinute, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca nedovedita cu documente din care sa reiasa ca indeplineste cerintele legale si jurisprudentiale in materia pastrarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta proiectului abandonat.

3.3. Referitor la TVA in suma de V3 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de deducerea TVA aferenta unor servicii de marketing, in conditiile in care nu a prezentat nicio dovada din care sa reiasa ca serviciile au fost efectiv prestate in folosul propriilor operatiuni.

In fapt, organele fiscale nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de V3 lei din facturile emise de SC RFI SA reprezentand servicii de marketing pe motiv ca prestarea serviciilor nu a fost justificata de societate prin contract, rapoarte de lucru si alte materiale corespunzatoare, cu incalcarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m si art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 145, art. 146 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...].

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

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

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

"Art. 156. - (1) **Persoanele impozabile stabilite in Romania trebuie sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate in desfasurarea activitatii lor economice.**

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operatiune sau care se identifica drept persoane inregistrate in scopuri de TVA, conform prezentului titlu, in scopul desfasurarii oricarei operatiuni, trebuie sa tina evidente pentru orice operatiune reglementata de prezentul titlu.

[...]

(4) Evidentele prevazute la alin. (1)-(3) trebuie intocmite si pastrate astfel incat sa cuprinda informatiile, documentele si conturile, inclusiv registrul nontransferurilor si registrul bunurilor primite din alt stat membru, in conformitate cu prevederile din norme".

Conform pct. 45 si pct. 79 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"45. (1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 1471 alin. (2) din Codul fiscal. Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice. Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 1562 din Codul fiscal, dupa dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

"79. (1) In sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoana impozabila va tine urmatoarele evidente si documente:

a) evidente contabile ale activitatii sale economice;

b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta si legate de activitatea sa economica, conform prevederilor pct. 76;

c) facturile sau **alte documente primite si legate de activitatea sa economica [...]**".

Referitor la justificarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor de bunuri si servicii se retin urmatoarele:

In conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, **principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice**, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii

uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

In hotararea data in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de Justitie a retinut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administratia fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata unei societati care si-a declarat intentia sa inceapa o activitate ce da nastere la operatiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila (paragr. 18 din hotarare).

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre *dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata*.

Astfel, 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 (paragr. 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*** (paragr. 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 (paragr. 29 din aceeaasi hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un *principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.*

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.

In speta, ABC si-a dedus TVA in suma de V3 lei din facturile emise de SC RFI SA reprezentand servicii de marketing, invocand faptul ca are drept de deducere pentru serviciile de marketing aferente produselor sale, pe baza facturilor originale detinute.

Se retine ca in sustinerea contestatiei, ca dealtfel si in fata organelor de inspectie fiscala, ABC **nu a prezentat nicio dovada din care sa reiasa in ce anume au constat, in concret, serviciile de marketing** pretins prestate de furnizor, pornind de la contractul incheiat intre parti care sa reliefeze obiectul contractului, activitatile ce trebuiau intreprinse de furnizor pentru realizarea marketingului, tarifele percepute pe tipuri de prestatii, documentatia schimbata intre parti care sa ateste realizarea efectiva a serviciilor – studii de piata, planuri de marketing cu metodele de promovare a produselor propuse etc.

Spre exemplu, in cazul facturii nr. M2/19.12.2007 ce poarta mentiunea “servicii marketing catalog” societatea contestatoare nu a prezentat minuta intalnirii dintre parti din care sa reiasa aceasta forma de promovare, corespondenta comerciala, lista produselor propuse a fi incluse in catalog, macheta catalogului si catalogul propriu-zis realizat, procesul-verbal de receptie

a catalogului, modul de diseminare catre potentialii clienti a informatiilor din catalog etc. In cazul celeilalte facturi nr. M1/18.12.2007 nu exista decat mentiunea "servicii marketing" fara nicio alta informatie.

Sustinerea contestatoarei in sensul ca dispune de facturile originale pentru exercitarea dreptului de deducere nu este suficienta pentru demonstrarea exercitarii acestui drept, jurisprudenta comunitara recunoscand dreptul statelor membre de a solicita persoanelor impozabile, in cadrul controalelor ulterioare, dovezi obiective care sa demonstreze ca achizitiile de bunuri si servicii au avut loc efectiv in folosul propriilor operatiuni impozabile ale persoanelor impozabile. Altminteri, a lega dreptul de deducere a TVA doar de indeplinirea unor cerinte de forma, cum este detinerea facturilor in original, asa cum pretinde, in esenta, societatea contestatoare, ar insemna ignorarea evidenta a substantei economice a tranzactiilor, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat.

De asemenea, faptul ca organele de inspectie fiscala au facut apel si la prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal referitoare la documentele necesare pentru justificarea deductibilitatii cheltuielilor cu prestarile de servicii nu ineamna ca organele de inspectie fiscala si-au fundamentat decizia exclusiv pe aceste prevederi, de vreme ce se mentioneaza ca neacceptarea dreptului de deducere are la baza si prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal. Se retine ca documentele mentionate la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal (contractul, rapoartele, studiile, precesele-verbale de receptie etc.) fac parte din materialul probator pe care contestatoarea il putea prezenta pentru dovedirea prestarii efective a serviciilor facturate, avand doar rol exemplificativ si nu restrictiv, contestatoarea putand prezenta orice dovada obiectiva care sa demonstreze ca serviciile de marketing au fost efectiv prestate in folosul sau.

Cum ABC nu a prezentat nicio dovada obiectiva din care sa reiasa prestarea serviciilor, contestatia cu privire la TVA in suma de V3 lei urmeaza a fi sustinuta ca nesustinuta cu documente.

3.4. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de A lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere nr. F-B XXX/2012 SC ABC SRL fost obligata la plata unor majorari, dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de A lei lei, calculate incepand cu data de 25.07.2007 si pana la data de 15.09.2012.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "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:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) **daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;**

b) **daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;**

c) **dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.**

(3) **Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor**".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora SC ABC SRL datoreaza diferenta suplimentara de TVA, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126, art. 128, art. 132, art. 138, art. 145, art. 146 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 si pct. 79 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, Instructiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind returnurile de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție, aprobate prin O.M.E.F. nr. 1.823/2007 (anexa nr. 2) si art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2), art. 120¹, art. 206 si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B XXX/2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala – Serviciul inspectie fiscala 1 contribuabili mijlocii pentru diferenta suplimentara de TVA si accesorii aferente in suma totala de T lei.

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.