



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail:Contestații.ANAF@mfinante.ro

### DECIZIA nr./ 2010 privind soluționarea contestației depusă de S.C. "I" S.R.L., din localitatea "C", jud."C",

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului "C", Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr.\*/2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr. \*/2009, asupra contestației formulată de S.C. "I" S.R.L.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.\*/2009 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului "C", Activitatea de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală întocmit la data de \*/2009 și înregistrat sub nr.\*/2009 prin care s-a stabilit taxă pe valoare adăugată suplimentară și rămasă de plată în sumă de \*\*lei ca urmare a stabilirii suplimentare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\* lei și a respingerii la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\* lei, precum și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de \*\* lei.

Totodată, societatea solicită suspendarea executării deciziei până la data soluționării contestației.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data primirii deciziei de impunere nr.\*/2009, respectiv 26.06.2009, potrivit mențiunii olografe de pe decizia de impunere mai sus menționată și de data depunerii contestației la Direcția generală a finanțelor publice a

județului "C", respectiv 08.07.2009, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. "I" S.R.L. contestă decizia de impunere nr.\*\*\*/2009 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului "C", Activitatea de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr.\*\*\*/2009, în ceea ce privește verificarea soldului negativ de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei 21.07.2005-31.12.2008, solicitând totodată, prin contestația formulată, anularea deciziei de impunere nr.\*\*\*/2009 și a raportului de inspecție fiscală parțială nr.\*\*\*/2009, exonerarea de la plata sumei de \*\*\* lei stabilită prin decizia de impunere nr.\*\*\*/2009 și rambursarea sumei de \*\*\* lei solicitată cu titlu de sumă negativă a TVA aferentă perioadei 21.07.2005-31.12.2009, precum și suspendarea executării deciziei până la data soluționării contestației, motivându-și cererea în baza următoarelor argumente:**

**1.,,Aspecte legate de contractele de vânzare-cumpărare încheiate în formă autentică (28 case), antecontractele de vânzare-cumpărare în care se prevede faptul că plata se va face în rate (8 case), antecontractele neautentificate la notar a căror contravaloare a fost încasată de către promitenții vânzători (15 case), imobile care au fost construite după încheierea contractului de asociere în participațiune autenticat sub nr.\*\*\*/2009."**

Societatea precizează că, în concret asocierea în participațiune indicată în înscrisul intitulat contract de asociere în participațiune, autenticat sub nr.\*\*\*/2007, nu a funcționat niciun moment, deoarece persoanele fizice și societatea comercială, indicate ca și părți în acest document nu au dat eficiență clauzelor specifice asocierii în participațiune reglementate de art.251-256 din Codul comercial, respectiv nu a avut loc vânzarea în comun a imobilelor construite de către S.C. "I" S.R.L. pe terenul proprietatea persoanelor fizice B.D și B.C., nu a existat o vânzare de către societate a imobilelor construite de tip case de locuit împreună cu terenul aferent, după care să se realizeze o împărțire a beneficiilor sau pierderilor conform art.7, nu a fost constituit și nici nu a funcționat niciun consiliu de administrație conform prevederilor art.10 și art.11, nu a fost ținută nicio evidență separată a vreunei asocieri în participațiune, așa cum prevede art.12, art.13 din contract, precizând totodată că, în concret, societatea

comercială a vândut și încasat prețul de vânzare-cumpărare referitor la imobilele de tip casă de locuit, iar persoanele fizice au vândut și încasat prețul de vânzare-cumpărare referitor la terenul proprietatea acestora, invocând în acest sens înscrisul intitulat convenție-acord final încheiat la data de 04.06.2008 și autentificat sub nr.506.

Totodată, societatea susține că, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia imobilele finalizate ar fi fost un produs de sine stătător, *diferit* de bunurile care au fost aduse în asociere, precum și faptul că acest produs nu poate fi vândut separat, este total nefondată, întrucât, așa cum rezultă din contractele de vânzare-cumpărare și/sau din antecontracte, persoana juridică a vândut imobilul de tip casă de locuit și a încasat prețul pentru aceasta în contul său și nu al vreunei asocieri în participațiune și persoanele fizice au vândut terenul proprietatea acestora și au încasat prețul pentru acesta.

În ceea ce privește prevederile art.156 alin.(5) din Codul fiscal, în baza cărora organele de inspecție fiscală au considerat că societatea avea obligația de a colecta TVA pentru întreaga valoare a construcției casă și teren, nu numai pe valoarea casei de locuit, contestatoare, invocând *Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare, Ediția C.H.Beck București 2009, pag.344*, precizează că aceste prevederi se aplică numai în situația în care asociatul care contabilizează veniturile și cheltuielile efectuează achizițiile asocierii pe numele său și emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestări de servicii obținute de asociere, urmând ca veniturile și cheltuielile să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere.

Având în vedere cele precizate, societatea consideră că aspectele reținute de către echipa de inspecție fiscală cu privire la contractele de vânzare-cumpărare în formă autentică sunt netemeinice, fapt pentru care înțelege să conteste suma de \*\*\* lei stabilită cu titlu de TVA pentru vânzare terenurilor.

Totodată, societatea susține că în ceea ce privește antecontractele de vânzare-cumpărare sub semnătură privată, măsura luată de către organele de inspecție fiscală, respectiv colectarea TVA în sumă de \*\*\* lei în baza art.128 alin.(1) din Codul fiscal, este nefondată întrucât acestea nu au făcut aplicațiunea dispozițiilor art.134<sup>1</sup> și 134<sup>2</sup> din Codul fiscal, respectiv că până la transmiterea dreptului de proprietate, care are loc la încheierea contractului de vânzare-cumpărare în formă autentică nu intervine în niciun caz faptul generator care să atragă exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, or în în ceea ce privește antecontractele de vânzare-cumpărare sub semnătură privată, indiferent că se stabilește plata în rate, avansuri sau se achită prețul integral, nu transmit în niciun caz proprietatea

asupra imobilului care face obiectul acestora, ci dau naștere unei obligații de a face aceea ca la termenul și în condițiile indicate în acestea părțile să se prezinte la notarul în scopul încheierii contractelor de vânzare-cumpărare autentificate.

**2. Aspecte legate de achizițiile de materiale și prestările de servicii necesare realizării de rețele de drumuri și apă, de achiziționarea aparatului de zbor marca CTSW de la firma „F” și de deducerea în mod eronat a unor sume reprezentând TVA în sumă totală \*\*\* lei defalcată la pct.7 din decizia de impunere nr.\*/2009.**

2.1. Referitor la suma de \*\*\* lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor și prestărilor de servicii necesare realizării de rețele de drumuri și apă, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pe considerentul că bunurile și serviciile achiziționate nu au fost destinate în folosul operațiunilor taxabile, societatea consideră că deductibilitatea TVA la momentul achizițiilor a fost corectă întrucât ansamblul de locuințe nu poate fi funcțional fără drumuri și fără rețele de apă, acestea concurând la operațiuni taxabile, precizând totodată că respectivele cheltuieli au fost înregistrate ca și investiții în curs și nu în costul caselor construite, care urmează să fie concesionate Companiei de apă „S” (rețeaua de apă) și respectiv să fie predate la finalizarea proiectului Primăriei „G” (rețelele de drumuri), în baza unui act de donație.

Totodată, societatea precizează că în situația în care rețelele de drumuri și apă vor fi cesionate fără plată sau donate, societatea va urma să ajusteze TVA la acel moment, în conformitate cu Codul fiscal, precum și faptul că în timpul controlului a procedat la corectarea înregistrării acestor costuri și înregistrarea lor în costul caselor, urmând a se descărca de gestiune proporțional cu suprafața caselor vândute, prin acte adiționale la contractele de vânzare-cumpărare pentru cele care au fost autentificate, iar pentru cele la care nu s-a făcut predarea dreptului de proprietate prin viitoarele contracte, care urmează a fi autentificate.

În ceea ce privește suma de \*\*\*lei reprezentând TVA aferent achiziției în luna august 2007 de la societatea germană „F” a unui aparat de zbor marca CTSW, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pe considerentul că acesta nu este destinat în folosul operațiunilor taxabile, societatea susține că acest aparat de zbor a fost achiziționat în vederea utilizării lui la transport de persoane în regim de închiriere, deci în vederea realizării de venituri, aducând ca argument în acest sens obținerea unor prime venituri din închirierea aparatului de zbor către S.C. „S” S.R.L. prin facturarea acestor servicii cu factura nr.\*/2009, precizând totodată că facturarea s-a făcut generic *prestări servicii-închiriere*

*mijloc de transport*, deoarece societatea este în procedură de modificare a actului constitutiv privind codurile CAEN.

2.2. Referitor la suma de \*\*\* lei, reprezentând TVA aferent facturilor în copie nr.\*\*\*/2005, nr.\*\*\*/2005 și nr.\*\*\*/2008 pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere în baza art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003, contestatoarea precizează că organele de inspecție fiscală nu au comunicat societății acest fapt, aceasta putând pune la dispoziție facturile în original sau duplicate ale acestora în perioada de desfășurare a controlului și mai mult, aceste facturi au fost găsite în societate după încheierea actului de control.

În ceea ce privește suma de \*\*\* lei reprezentând TVA anulată de către organele de inspecție fiscală ca urmare a lipsei codului unic de înregistrare a societății de pe un număr de 6 facturi, societatea precizează, de asemenea, că acest fapt nu i-a fost comunicat pentru a putea în perioada de desfășurare a controlului să solicite furnizorilor corectarea facturilor în conformitate cu pct.81<sup>1</sup> din Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, specificând totodată că, organele de inspecție fiscală au trecut în mod greșit suma de \*\*\* lei în loc de \*\*\* lei aferentă facturii nr.\*\*\*/2008, anexând în acest sens copii de pe factură și de pe Jurnalul de cumpărări pe luna februarie 2008-poziția nr.223.

Totodată, contestatoarea precizează că suma de \*\*\* lei, considerată de către organele de inspecție fiscală ca fiind dedusă în mod eronat de societate, este de fapt o eroare a echipei de inspecție fiscală care a urmărit greșit în Jurnalul de cumpărări și anume suma reprezintă TVA aferentă facturii nr.\*\*\*/2007, trecută la poziția 208 din jurnal și nu la poziția 207, respectiv aferentă facturii nr.\*\*\*/2007, așa cum prezintă organele de inspecție fiscală, anexând în susținerea acestei constatări copii după jurnalul de cumpărări și după cele două facturi.

**II. Prin raportul de inspecției fiscale întocmit la data de \*\*\*2009 și înregistrat sub nr. \*\*\*/2009, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.\*\*\*/2009 contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului "C", Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:**

Organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale parțiale în vederea verificării sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei, aferentă perioadei fiscale **21.07.2005-31.12.2008**, solicitată la rambursare de către S.C. "I" S.R.L. prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de TVA, înregistrat la organele fiscale teritoriale sub nr.\*\*\*/2009.

Inspekția fiscală s-a desfășurat în perioada 10.02.2009-22.06.2009, fiind suspendată în perioada 02.03.2009-03.05.2009, agentului economic comunicându-i-se în scris data suspendării, respectiv data reluării inspecției fiscale.

1. Organele de inspecție fiscală, în urma verificărilor efectuate, au constatat că societatea a încheiat la data de 02.10.2007 un contract de asociere în participațiune, fără personalitate juridică, între S.C. "I" S.R.L. și persoanele fizice B. D. și B. C., guvernat de dispozițiile art.251-256 din Codul comercial, contract autentificat sub nr.\*/2007, potrivit căruia asociații persoane fizice au adus ca aport un teren în suprafață de \* mp, iar asociatul persoana juridică a adus ca aport experiența, cunoștințele, personalul precum și finanțarea obținută de la o bancă finanțatoare în sumă de \* Euro, majorată la \* Euro prin actul adițional la contractul de asociere în participațiune încheiat și autentificat la data de \*\*2007 sub nr.\*.

Obiectului contractului a fost ca părțile asociate să construiască în două etape (etapa 1: 71 de case, etapa 2: 100 case) și să valorifice construcții de tip casă de locuit pe terenul proprietatea persoanelor fizice B. D. și B. C., în baza autorizației de construire nr.\*/2007, eliberată de primăria „G”, jud.”C”, repartizarea beneficiilor și pierderilor rezultate din vânzarea imobilelor de tip case de locuit fiind stipulată la art.7 din contractul de asociere și modificată în baza acordului final (convenție) încheiat și autentificat la data de \*\*2008 sub nr.\*, iar evidența contabilă a asocierii, conform art.13 alin.(4) din contractul de asociere, fiind în sarcina persoanei juridice S.C.”I” S.R.L., care avea obligația de a întocmi bilanța lunară de venituri și cheltuieli a asociației, precum și de a transmite cota parte a acestora fiecărui asociat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, până la data încheierii inspecției fiscale, etapa 1 a fost finalizată și se află în desfășurare etapa a doua, respectiv construcția, apoi valorificarea unui nr.91 de imobile tip case de locuit, așa cum rezultă din actul adițional la contractul de asociere în participațiune încheiat și autentificat la data de \*\*2009 sub nr.\* și din nota explicativă luată administratorului societății la data de \*\*2009, precum și faptul că din cele 71 imobile tip casă de locuit aferente primei etape au fost vândute în baza unor contracte de vânzare-cumpărare autentificate la notar un număr de 28 case, împreună cu terenul aferent, iar cu antecontracte de vânzare-cumpărare în care se prevede că plata se va efectua în rate, un număr de 8 case, împreună cu terenul aferent și de asemenea un număr de 15 case, care au fost vândute în baza unor antecontracte de vânzare-cumpărare neautentificate la notar și a căror contravaloare a fost încasată integral de către persoanele fizice B.D. și B. C., respectiv persoana juridică S.C. "I" S.R.L.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează faptul că societatea a depus la Direcția generală a finanțelor publice a județului "C" un memoriu înregistrat sub nr.\*/2009 în care, prin reprezentantul său - avocat S.I. - se precizează că urmare a acordului final încheiat între părți la data de \*/2008 „... rezultă cu claritate faptul că rațiunile avute în vedere de către părți la semnarea inițială a contractului de asociere au dispărut, cu consecința încetării efectelor contractului de asociere în participațiune nr.\*/2007.”

În urma analizei tuturor documentelor puse la dispoziție de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat că părțile s-au conformat în toată această perioadă clauzelor contractuale și continuă să se conformeze și în prezent, respectiv că, potrivit art.6 din contractul de asociere în participațiune, la finalizarea celor 71 imobile de tip case de locuit prevăzute în prima etapă și după semnarea procesului-verbal de recepție nr. \*/2009, împreună cu primăria „G”, părțile au încheiat un acord final autentificat la notar sub nr.\*/2008, rezultând un produs nou, respectiv 71 de imobile tip case de locuit pe terenul proprietate al asociațiilor persoane fizice, produs de sine stătător, diferit de bunurile aduse ca aport la asociere de fiecare dintre cele două părți, precum și faptul că pe parcursul derulării contractului părțile au încheiat două acte adiționale în formă autentică, respectiv actul adițional nr.\*/2007 și nr.\*/2009, prin care au adus diverse modificări clauzelor din contractul inițial.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit notei explicative date de administratorul societății, domnul B.D., la data de \*/2009, în care precizează că respectivul contract de asociere în participațiune nr.\*/2007 se afla în desfășurare la acea dată, nu e posibil ca acest contract să nu mai producă efecte începând cu data de \*/2008, data acordului final, așa cum susține societatea în memoriul nr.\*/2009 depus la Direcția generală a finanțelor publice a județului "C", fapt confirmat, de asemenea, de dl.B.D. în aceeași notă explicativă, în care precizează că la data de \*/2009 se află în desfășurare etapa a doua prevăzută la art.3 alin.(2), lit.b) din contractul de asociere în cauză.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea avea obligația să colecteze TVA, la valorificarea imobilelor de tip case de locuit construite pe terenul persoanelor fizice asociate, pentru întreaga valoare a construcției casă și teren, nu numai pe valoarea casei, așa cum a procedat aceasta, fapt pentru care, în baza art.156 alin.(5) din Legea nr.571/2003R și a prevederilor pct.79 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003R, au procedat la colectarea de TVA pentru vânzarea terenurilor, în sumă totală de \*\*\* lei,

luând totodată în calcul faptul că exigibilitatea TVA a intervenit în momente diferite, în funcție de data livrării bunurilor respective.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a livrat un număr de 8 imobile din cele 71 construite în prima etapă, în baza unor contracte de vânzare-cumpărare încheiate cu persoane fizice, potrivit cărora plata se face în rate lunare egale, pe perioade cuprinse între 7 și 20 ani, după achitarea în prealabil a unui avans de către cumpărător, iar în conformitate cu art.3.1. din contract, predarea posesiei și folosinței imobilului teren+construcție are loc cel mai târziu la data semnării contractului, cumpărătorul putându-se folosi de acesta ca un bun proprietar pe toată perioada derulării contractului și după aceasta, în situația în care a achitat la timp întregul preț.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de \*\*\*2009, societatea a încheiat acte adiționale la aceste contracte de vânzare-cumărare, prin care părțile stabilesc de comun acord faptul că, peste tot în cuprinsul acestora, termenul de „rate lunare” se înlocuiește cu termenul „avans lunar”.

Având în vedere cele constatate, precum și prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(1), lit.b) din Legea nr.571/2003R, organele de inspecție fiscală au considerat că termenul de „avans” nu este valabil în situația în speță, societatea având obligația de a emite factura și de a colecta TVA pentru întreaga valoare a imobilelor, la momentul predării efective a acestora către beneficiari și nu pe măsura încasării ratelor, așa cum a procedat, fapt pentru care, în baza prevederilor art.128 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003R au procedat la colectarea de TVA în sumă de \*\*\*lei, la data la care beneficiarii au intrat în posesia caselor.

3. În perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis, în mod eronat, fără a înscrie TVA, facturile nr.\*/2008, respectiv nr.\*/2008, reprezentând refacturare cheltuieli, încălcând astfel prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi în sumă de \*\*\* lei.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA aferentă achizițiilor de materiale și prestărilor de servicii necesare realizării de rețele de drumuri și apă, cheltuieli care au fost înregistrate în evidența contabilă a societății în contul 231.02 și 231.06-„Investiții în curs” și care nu au fost cuprinse în prețul de cost al caselor construite și nu au fost facturate beneficiarilor acestor case, din nota explicativă a domnului B. D. din data de \*\*\*2009 rezultând faptul că rețeaua de apă va fi concesionată companiei de apă „S.S.A.”, furnizor legal exclusiv, iar dreptul



de proprietate al drumurilor de acces va reveni, la finalizarea proiectului, proprietarilor și Primăriei „G”, în urma unui act de donație, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003R, respectiv că aceste investiții nu au concurat la realizarea de operațiuni taxabile, au procedat la anularea dreptului de deducere a TVA în sumă de \*\*\* lei aferentă acestor achiziții.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat în trimestrul III 2007, din Germania de la firma „F”, un aparat de zbor marca CTSW, pentru care a dedus TVA în sumă de \*\*\* lei, prezentând echipei de control, pentru justificarea faptului că acesta este destinat realizării de operațiuni taxabile, un contract de prestări servicii (închiriere de mijloace de transport) încheiat cu S.C. „S” S.R.L. și factura seria \*\*\*nr.\*/2009 emisă către acest beneficiar, reprezentând „prestări servicii-închiriere mijloc de transport”.

Având în vedere că termenul „mijloc de transport” utilizat atât în contractul de prestări servicii cât și în factura emisă către beneficiar are un caracter general, iar societatea deține în patrimoniul său mai multe mijloace de transport, precum și faptul că în statutul societății nu figurează ca obiect de activitate „activități închiriere și leasing echipament de transport aerian” (cod CAEN 7735), organele de inspecție fiscală au procedat la anularea dreptului de deducere a TVA în sumă de \*\*\* lei, întrucât societatea nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003R, respectiv aceasta nu a putut face dovada că aparatul de zbor marca CTSW a fost închiriat către S.C. „S” S.R.L., concurând astfel la realizarea de operațiuni taxabile.

6. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus, în mod eronat, TVA în sumă de \*\*\* lei aferentă unor servicii care nu concură la realizarea de operațiuni impozabile, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au anulat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei.

7. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod eronat TVA în sumă de \*\*\* lei de pe facturi în copie xerox, nerespectând astfel prevederile art.146 alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003R, în sumă de \*\*\* lei de pe facturi care nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, respectiv codul de înregistrare în scopuri de TVA și în sumă de \*\*\*lei de pe factura emisă de un neplătitor de TVA, încălcând astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003R, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a anulat dreptul de deducere al TVA în sumă totală de \*\*\* lei.

În urma constatărilor, organele de inspecție fiscală au anulat în totalitate TVA de rambursat în sumă de \*\*\* lei și au identificat TVA de plată suplimentară în sumă de \*\*\* lei, calculând pentru TVA de plată suplimentară majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 din O.G. nr.92/2003R, până la data de \*\*\*2009.

Prin adresa nr.\*/2009, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului "C", Activitatea de inspecție fiscală, au înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria "C" procesul verbal nr.\*/2009 încheiat la S.C. "I"S.R.L. în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la suma de \*\*\* lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de \*\*\* lei și majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care constatările din procesul verbal nr.\*/2009, care au fost preluate din raportul de inspecție fiscală în urma analizei căruia a fost emisă decizia de impunere contestată, au fost înaintate Parchetului de pe lângă Judecătoria "C" în vederea stabilirii caracterului infracțional al faptelor prevăzute de art.9 din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale.**

**În fapt,** societatea a încheiat la data de \*\*\*2007 un contract de asociere în participațiune, fără personalitate juridică, între S.C. "I"S.R.L. și persoanele fizice B. D. și B. C., guvernat de dispozițiile art.251-256 din Codul comercial, contract autentificat sub nr.\*/2007, având ca obiect construirea în două etape (etapa 1: 71 de case, etapa 2: 100 case) și valorificarea unor construcții de tip casă de locuit pe terenul proprietatea asociaților persoane fizice, în baza autorizației de construire nr.\*\*\*.2007, eliberată de primăria „G, jud.”C” și potrivit căruia asociații persoane fizice au adus ca aport un teren în suprafață de \*\*\*mp, iar asociatul persoana juridică a adus ca aport experiența, cunoștințele, personalul precum și finanțarea obținută de la o bancă finanțatoare în sumă de \*\*\*Euro.

Pe parcursul derulării acestui contract, părțile au încheiat mai multe acte adiționale în formă autentică, prin care au adus modificări diverselor clauze ale contractului inițial, respectiv actul adițional la contractul de asociere în participațiune încheiat și autentificat la data de \*\*\*2007 sub nr.\*\*\*, prin care s-a majorat finanțarea de la suma de \*\*\* Euro la suma de \*\*\* Euro și actul adițional nr.\*\*\*/2009 prin care s-a prelungit termenul contractual până la finalizarea și intabularea în Cartea Funciară de către S.C.”I”S.R.L. a imobilelor tip casa de locuit ridicate pe terenul persoanelor fizice B.D. și B.C., în baza autorizației de construire nr.\*\*\*/2008, precum și o convenție – acord final - încheiat și autentificat la data de \*\*\*2008 sub nr.\*\*\* prin care s-a modificat repartizarea beneficiilor și pierderilor rezultate din vânzarea imobilelor de tip casă de locuit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, până la data încheierii inspecției fiscale, etapa 1 a fost finalizată și se află în desfășurare etapa a doua, respectiv construcția, apoi valorificarea unui nr.91 de imobile tip case de locuit, așa cum rezultă din actul adițional la contractul de asociere în participațiune încheiat și autentificat la data de \*\*\*2009 sub nr.\*\*\* și din nota explicativă luată administratorului societății la data de \*\*\*2009, precum și faptul că din cele 71 imobile tip casă de locuit aferente primei etape au fost vândute în baza unor contracte de vânzare-cumpărare autentificate la notar un număr de 28 case, împreună cu terenul aferent, iar cu antecontracte de vânzare-cumpărare în care se prevede că plata se va efectua în rate, un număr de 8 case, împreună cu terenul aferent și de asemenea un număr de 15 case, care au fost vândute în baza unor antecontracte de vânzare-cumpărare neautentificate la notar și a căror contravaloare a fost încasată integral de către persoanele fizice B.D. și B. C., respectiv persoana juridică S.C. “I”S.R.L.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că părțile s-au conformat în toată această perioadă clauzelor contractuale și continuă să se conformeze și în prezent, respectiv că la finalizarea celor 71 imobile de tip case de locuit prevăzute în prima etapă și după semnarea procesului-verbal de recepție nr. \*\*\*/2009, împreună cu primăria „G”, părțile au încheiat un acord final autentificat la notar sub nr.\*\*\*/2008, rezultând un produs nou, respectiv 71 de imobile tip case de locuit pe terenul proprietate al asociaților persoane fizice, produs de sine stătător, diferit de bunurile aduse ca aport la asociere de fiecare dintre cele două părți, precum și faptul că pe parcursul derulării contractului părțile au încheiat două acte adiționale în formă autentică, respectiv actul adițional nr.\*\*\*/2007 și nr.\*\*\*/2009, prin care au adus diverse modificări clauzelor din contractul inițial.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit notei explicative date de administratorul societății, domnul B.D., la data de

\*\*\*2009, în care precizează că respectivul contract de asociere în participațiune nr.\*\*\*/2007 se afla în desfășurare la acea dată, nu e posibil ca acest contract să nu mai producă efecte începând cu data de \*\*\*2008, data acordului final, așa cum susține societatea în memoriul nr.\*\*\*/2009 depus la Direcția generală a finanțelor publice a județului "C", fapt confirmat, de asemenea, de dl.B. D. în aceeași notă explicativă, în care precizează că la data de \*\*\*2009 se află în desfășurare etapa a doua prevăzută la art.3 alin.(2), lit.b) din contractul de asociere în cauză.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea avea obligația să colecteze TVA, la valorificarea imobilelor de tip case de locuit construite pe terenul persoanelor fizice asociate, pentru întreaga valoare a construcției casă și teren, nu numai pe valoarea casei, așa cum a procedat aceasta, fapt pentru care, în baza art.156 alin.(5) din Legea nr.571/2003R și a prevederilor pct.79 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003R, au procedat la colectarea de TVA pentru vânzarea terenurilor, în sumă totală de \*\*\* lei, luând totodată în calcul faptul că exigibilitatea TVA a intervenit în momente diferite, în funcție de data livrării bunurilor respective.

Urmare suspiciunilor create în timpul inspecției fiscale parțiale și a constatării efectuării unor operațiuni cu încălcarea normelor legale, respectiv „omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;”, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice "C", Activitatea de inspecție fiscală, în conformitate cu art. 108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu adresa nr.\*\*\*/2009 au sesizat Parchetul de pe lângă Judecătoria "C" prin înaintarea procesului verbal nr.\*\*\*/2009 ale cărui constatări se regăsesc și în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza întocmirii deciziei de impunere contestate, pentru a se stabili dacă faptele constatate întrunesc sau nu elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale.

**În drept**, art.214 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

*(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei*

*constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;[...]*”

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Procesul verbal încheiat la data de \*\*\*2009 și înregistrat sub nr.\*\*\*, ale cărui constatări au fost preluate prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de \*\*\*2009 și înregistrat sub nr.\*\*\*/2009 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice “C”, Activitatea de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.\*\*\*/2009 contestată, și stabilirea caracterului infrațional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză, se ridică problema realității și legalității operațiunilor desfășurate de societate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. “I”S.R.L. nu a înregistrat în totalitate operațiunile comerciale efectuate, respectiv vânzarea de construcții tip case de locuit, construite pe terenul proprietatea asociațiilor persoane fizice, în cadrul contractului de asociere în participațiune autentificat la notar sub nr.\*\*\*/2007, încheiat între societate și persoanele fizice B. D. și B. C., având în vedere faptul că, în urma analizei tuturor documentelor puse la dispoziție de către societatea “I”S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că acest contract este în vigoare la data finalizării inspecției fiscale și a fost în vigoare în toată perioada scursă de la data încheierii lui și până la data încheierii raportului de inspecție fiscală și a emiterii deciziei de impunere.

Ca urmare, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, în cauză, prioritatea de soluționare o au organele penale, care se vor pronunța asupra caracterului infrațional al faptelor, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de procedură penală, în speță, ridicându-se problema stabilirii realității și legalității operațiunilor economice desfășurate de contestatoarele care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale contestate de aceasta, așa cum s-a arătat în situația de fapt prezentată.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de \*\*\* lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de \*\*\* lei și taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de \*\*\* lei, ca urmare a taxei pe valoarea adăugată

stabilită suplimentar în sumă de \*\*\* lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*

Datorită modului de calcul al accesoriilor în situația în care se stabilește taxă pe valoare adăugată suplimentar și rămasă de plată ca o consecință a respingerii la rambursare a taxei pe valoarea adăugată prin stabilirea de taxă pe valoarea adăugată suplimentar și având în vedere că suma de \*\*\* lei reprezintă **accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de \*\*\* lei**, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar și rămase de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul iar, întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei, reprezentând **taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de \*\*\* lei** și taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de \*\*\* lei a fost suspendată soluționarea contestației, aceasta **se va suspenda și pentru suma de \*\*\* lei cu titlu de accesorii**, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principalem*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

**2) Referitor la suma de \*\*\* lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care societatea nu-și argumentează contestația pentru acest capat de cerere.**

**În fapt**, în urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis, în mod eronat, fără a înscrie taxa pe valoarea adăugată, facturile nr.\*\*\*/.2008 și nr.\*\*\*/2008, reprezentând refacturare cheltuieli, încălcând prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi în sumă de \*\*\* lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus, în mod eronat, în baza facturilor nr.\*\*\*/.2008 și nr.\*\*\*/2008, taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei, întrucât aceasta este aferentă unor servicii care nu concură la realizarea de operațiuni impozabile, fapt pentru

care, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au anulat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei.

Contestatoarea se îndreaptă cu contestația și împotriva sumei de \*\*\* lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, **fără însă a motiva contestația pentru acest capăt de cerere.**

**În drept**, art. 206 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizează:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborat cu pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”*

Având în vedere prevederile legale citate precum și faptul că societatea nu aduce în susținerea cauzei motive de fapt și de drept și nici dovezile pentru care înțelege să conteste această sumă stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, se va **respinge contestația ca nemotivată pentru suma de \*\*\*lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată**, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă.

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea de taxă pe valoarea adăugată pentru întreaga valoare a imobilelor la momentul “predării efective”, fără să analizeze momentul la care intervine faptul generator pentru livrările de bunuri imobile, respectiv momentul transferului dreptului de proprietate și natura construcției în funcție de acest moment.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a livrat un număr de 8 imobile din cele 71 construite în prima etapă, în baza

unor contracte de vânzare-cumpărare încheiate în anul 2008, potrivit cărora plata se face în rate lunare egale, pe perioade cuprinse între 7 și 20 ani, după achitarea în prealabil a unui avans de către cumpărător și că a emis facturi și a colectat taxă pe valoarea adăugată pe măsura încasării ratelor.

În data de 18.03.2009, prin încheierea de acte adiționale la aceste contracte, societatea a înlocuit termenul de „rate lunare” cu termenul de „avans lunar”.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.134<sup>2</sup> alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au constatat că termenul de „avans” nu este valabil în această situație, iar conform prevederilor art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au constatat că vânzarea celor 8 (opt) imobile reprezintă o livrare de bunuri, fapt pentru care au stabilit că societatea avea obligația de a emite factura și de a colecta taxă pe valoarea adăugată pentru întreaga valoare a imobilelor la momentul predării efective a acestora către beneficiari și nu pe măsura încasării ratelor, așa cum a procedat societatea.

Societatea, prin contestația formulată precizează că până la transmiterea dreptului de proprietate, care are loc la încheierea contractelor de vânzare-cumpărare în formă autentică nu intervine faptul generator care să atragă exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

**În drept**, livrarea de bunuri este o operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată reglementată prin art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Potrivit alin.(1) al acestui articol, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

**„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”**

Potrivit acestor prevederi legale citate mai sus, reprezintă **livrare de bunuri**, ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, **transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.**

La art.134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementat faptul generator pentru livrările de bunuri, respectiv prestările de servicii. Astfel, potrivit alin.(1):

**„(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”**



iar potrivit alin.(3) al aceluiași articol:

**„(3) Pentru livrările de bunuri *imobile*, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.”**

Potrivit prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.***

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator, iar faptul generator, în cazul expres stipulat privind livrările de bunuri imobile, intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător. Deci, **exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri imobile intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.**

Totodată, potrivit alin.(2) al aceluiași articol menționat mai sus:

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

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

**b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. [...]. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora:[...]”**

Prin urmare, având în vedere prevederile acestui ultim alineat, care conțin dispoziții derogatorii de la cele cu caracter general consacrate de art. 134<sup>2</sup> alin.(1), dispoziții care se aplică cu prioritate potrivit principiului de drept „*specialia generalibus derogant*” se reține că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data emiterii unei facturi, dacă aceasta a fost emisă înainte de data la care intervine faptul generator sau la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Din analiza clauzelor contractului de vânzare-cumpărare încheiat la data de \*\*\*2008, sub semnătură privată, între S.C. “I”S.R.L., în calitate de vânzător și R.V., în calitate de cumpărător, anexat în copie la dosarul cauzei, se reține că, prețul de vânzare-cumpărare al imobilului

teren+construcție, stabilit de comun acord între părțile contractante, este de \*\*\* Euro (TVA inclus), din care \*\*\* Euro (inclusiv TVA) este avans din prețul de vânzare-cumpărare al construcției, iar restul de preț rămas neplătit, în cuantum de \*\*\* Euro, va fi achitat vânzătorilor de către cumpărător începând cu data semnării contractului, în rate lunare egale în valoare de \*\*\* Euro pentru fiecare rată, în termen de 20 ani, sens în care vânzătorul va emite lunar o factură pe numele cumpărătorului cu suma reprezentând rata lunară ce se cuvine acestuia.

Totodată, se reține că, potrivit art.3.1. din contractul de vânzare-cumpărare menționat mai sus, ***„predarea posesiei și folosinței imobilului teren+construcție are loc cel mai târziu la data semnării prezentului contract. Cumpărătorul va avea posesia și folosința deplină a imobilului ce face obiectul prezentului contract, putându-se folosi de acesta ca un bun proprietar pe toată perioada derulării contractului și după aceasta, în situația în care a achitat la timp întregul preț.”***

În ceea ce privește transferul dreptului de proprietate, acesta este stipulat la art.4.3 din contract, unde se prevede că ***„În termen de 10 zile de la achitarea integrală a prețului de vânzare-cumpărare, așa cum este indicat în prezentul contract, vânzătorii și cumpărătorul se obligă să se prezinte la notarul public competent în vederea semnării contractului de vânzare-cumpărare în formă autentică. La acea dată va avea loc transferul dreptului de proprietate către cumpărător și intabularea acestui drept în cartea funciară a imobilelor teren și construcție.”***

Din analiza constatărilor cuprinse în raportul de inspecție fiscală, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit ***„vânzarea celor 8 imobile ca fiind o livrare de bunuri, iar S.C. “I”S.R.L. avea obligația de a emite factura și de a colecta TVA pentru întreaga valoare a imobilelor, la momentul predării efective a acestora către beneficiari și nu pe măsura încasării ratelor, așa cum a procedat agentul economic, deoarece, în această situație exigibilitatea a intervenit la data emiterii facturilor, înainte de data la care a intervenit, așa cum este prevăzut la art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003R.”***

Prin urmare, chiar dacă în contractul de vânzare-cumpărare, încheiat sub semnătură privată, s-a stipulat că se dă cumpărătorului dreptul de posesie și folosință asupra bunului, pe toată perioada derulării contractului, acest aspect nu se poate confunda cu transmiterea dreptului de proprietate, întrucât dreptul de posesie și de folosință reprezintă doar dezmembrăminte ale dreptului de proprietate, care pot fi exercitate și de alte persoane în condițiile legii, decât proprietarul bunurilor.

Ca regulă, vânzarea în rate este o vânzare obișnuită, dar cu o clauză de plată eșalonată, iar transferul dreptului de proprietate operează la momentul semnării contractului dacă, părțile nu convin să stipuleze în contract o clauză de rezervare a proprietății, respectiv, în cazul în speță, transferul dreptului de proprietate către cumpărător operează în condițiile prevăzute la art.4.3. din contract, citat mai sus, respectiv în termen de 10 zile de la achitarea integrală a prețului de vânzare-cumpărare, care prevede plata în rate lunare egale, când se va semna contractul de vânzare-cumpărare în formă autentică.

În ceea ce privește momentul la care are loc transferul dreptului de proprietate se rețin și precizările Direcției generale juridice din cadrul Ministerului Finanțelor publice din adresa nr.\*/2009, pentru o speță similară, potrivit căreia „[...] cel mai important prerogativ al dreptului de proprietate îl constituie dispoziția întrucât acesta dă dreptul persoanei de a dispune de bunul în cauză, respectiv de a transforma, distruge sau consuma substanța acestuia și de a-l înstrăina în tot sau în parte. Așadar, spre deosebire de prerogativul de posesie și folosință care poate fi deținut și de către o altă persoană decât titularul dreptului de proprietate, dispoziția nu poate fi exercitată decât de titularul dreptului de proprietate. Deci, posibilitatea înstrăinării în tot sau în parte a dreptului de proprietate asupra unui bun aparține exclusiv persoanei care deține dispoziția.”

Totodată, având în vedere cazul în speță, respectiv că, potrivit celor reținute din analiza contractului anexat la dosarul cauzei, transferul dreptului de proprietate către cumpărător intervine după 20 ani în condițiile respectării clauzelor contractuale, precum și faptul că, potrivit legii fiscale, *avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestor*, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, privind tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată aplicabil speței.

Prin adresa nr.\*/2010, Direcția de legislație în domeniul TVA precizează:

*„În contextul prevederilor legale redată mai sus (art.128 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(3), art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal - s.n.) [...], considerăm că momentul la care intervine faptul generator este determinat de data la care, din punct de vedere juridic, sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul proprietății asupra bunurilor imobile.*

[...]

*Având în vedere cadrul legal menționat mai sus precum și punctul de vedere al Direcției generale juridice (adresa nr.\*/2009 - s.n.), considerăm că sumele încasate de societatea contestatoare înainte de faptul generator, reprezintă avansuri pentru care exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care se încasează acestea.”*

Având în vedere prevederile legale în vigoare, constatările organelor de inspecție fiscală, precizările direcțiilor de specialitate, precum și cele reținute din analiza clauzelor contractului anexat la dosarul cauzei rezultă că, în cazul în speță, **exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine**, prin derogare de la prevederile care stipulează că aceasta intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, **la data emiterii facturilor pentru plata ratelor/avansurilor sau la data încasării ratelor/avansurilor**, dacă nu a fost încă emisă factură, în situația particulară în care acestea sunt emise înainte datei în care intervine faptul generator, respectiv înainte de transferul dreptului de proprietate.

Totodată, având în vedere că pentru livrările de bunuri imobile faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, precum și faptul că, potrivit clauzelor contractuale, momentul la care se va transfera dreptul de proprietate, respectiv în cazul analizat după 20 ani și în condițiile în care predarea posesiei și folosinței imobilului către cumpărător are loc cel mai târziu la data semnării contractului din 2008, învederăm prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:  
[...]*

*„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

- 1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;*
- 2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;*
- 3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;”*

Totodată, potrivit alin.(3) al aceluiași articol:

*„(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”*

Potrivit pct.39 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.141 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*„(4) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se notifică organelor fiscale locale pe formularul prezentat în anexa nr. 3 la prezentele norme metodologice și se exercită pentru bunurile imobile menționate în notificare. Opțiunea se poate exercita și numai pentru o parte a acestor bunuri. Depunerea cu întârziere a notificării nu va conduce la anularea opțiunii de taxare depuse de vânzător. Notificarea trebuie transmisă în copie și cumpărătorului.”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale și în contextul situației de fapt reținută mai sus, respectiv transferul dreptului de proprietate se face după 20 ani, dar posesia și folosința imobilului se face la data semnării contractului din 2008, rezultă că bunurile imobile vor fi livrate în regim de scutire fără drept de deducere și nu de taxare, în situația în care societatea nu a optat pentru aplicarea regimului de taxare, prin depunerea notificării la organele fiscale competente pe formularul prevăzut în anexa nr.3 la norme. Același regim fiind aplicabil și avansurilor încasate pentru operațiunile respective.

Din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă societatea contestatoare a depus până la finalizarea inspecției fiscale notificarea prin care să opteze pentru taxarea acestei operațiuni, situație în care organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze dacă pentru achizițiile efectuate de societate, necesare acestor construcții, sunt îndeplinite cerințele și condițiile stipulate de art.145 și art.146 din Codul fiscal, precum și cele prevăzute la pct.45 și pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv bunurile achiziționate să fie utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și persoana impozabilă deține exemplarul original al facturii prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA exprimat prin adresa nr.\*\*\*/2010.

Așadar, rezultă că, organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se

doar la o parte din temeiurile de drept existente, respectiv nu au analizat operațiunile efectuate de către societate în baza contractelor de vânzare-cumpărare cu plata în rate în funcție de condițiile prevăzute în aceste contracte referitoare la transferul dreptului de proprietate, respectiv asupra momentului în care operează acesta, limitându-se la invocarea faptului că, în temeiul art.128 alin.(1) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, vânzarea celor 8 (opt) imobile este o livrare de bunuri, iar societatea avea obligația de a emite factura și de a colecta taxă pe valoarea adăugată pentru întreaga valoare a imobilelor, la momentul predării efective a imobilelor, fără însă să facă aplicațiunea prevederilor legale, aplicabile speței la data efectuării operațiunilor de către societate, referitoare la faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată în cazul livrărilor de bunuri imobile și la regimul TVA aplicabil situației de fapt determinate.

Întrucât, în speța în cauză, este vorba de 8 (opt) astfel de contracte, iar la dosarul cauzei este anexat un singur contract, care a fost analizat mai sus, prin urmare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(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 pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*„12.7. 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.”,*

se va **desființa parțial decizia de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr.\*/2009 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului “C”, Activitatea de inspecție fiscală, pentru **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar în sumă de **\*\*\* lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, operațiunile efectuate de către contestatoare și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin

prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

**4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă cu claritate situația de fapt cu privire la destinația investițiilor realizate în infrastructura de drumuri și apă, stadiul acestora, dacă au fost efectuate pe domeniul privat sau pe domeniul public sau numai o parte a acestora sunt pe domeniul public.**

**În fapt**, în perioada octombrie 2007- decembrie 2008, societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale și prestărilor de servicii pentru realizarea de rețele de drumuri și apă necesare funcționării ansamblului de locuințe construit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost cuprinse în prețul de cost al caselor construite și nu au fost facturate beneficiarilor acestor case, iar conform notei explicative luată domnului B. D., rețeaua de apă va fi concesionată companiei de apă "S. S.A.", furnizor legal exclusiv, iar dreptul de proprietate al drumurilor de acces va reveni la finalizarea proiectului, proprietarilor și Primăriei "G", în urma unui act de donație, fapt pentru care au anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei aferent acestor achiziții, întrucât, până la data încheierii raportului de inspecție fiscală investițiile efectuate nu au concurat la realizarea de operațiuni taxabile, societatea încălcând astfel prevederile art.145. alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept**, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

**a) operațiuni taxabile;”**

Astfel, conform prevederilor legale menționate mai sus dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere

al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective.

Din raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că „în perioada verificată S.C. „I” S.R.L. a dedus T.V.A. aferent achizițiilor de materiale și prestărilor de servicii necesare realizării de rețele de drumuri și apă, cheltuieli care nu au fost cuprinse în prețul de cost al caselor construite și nu au fost facturate beneficiarilor acestor case, așa cum rezultă și din nota explicativă 1 luată domnului B. D. la data de \*\*\*2009. (anexa nr.15). Conform acestei note explicative, rețeaua de apă va fi concesionată companiei de apă „S” S.A., furnizor legal exclusiv, iar dreptul de proprietate al drumurilor de acces va reveni, la finalizarea proiectului, proprietarilor și Primăriei „G”, în urma unui act de donație.”

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea, prin contestația formulată, aduce ca argument faptul că „ansamblul de locuințe nu poate fi funcțional fără drumuri și fără rețele de apă, acestea concurând la operațiunile taxabile.”, precizând totodată că, „În cazul în care, rețelele de drumuri și apă vor fi cesionate fără plată sau donate, societatea va urma să ajusteze TVA la acel moment, în conformitate cu Codul fiscal.”, precum și faptul că „[...] societatea a luat în calcul și corectarea în timpul controlului a înregistrării acestor costuri și înregistrarea lor în costul caselor, urmând a se descărca din gestică proporțional cu suprafața caselor vândute, prin acte adiționale la contractele de vânzare-cumpărare pentru cele care au fost autentificate, iar pentru cele la care nu s-a făcut predarea dreptului de proprietate, prin viitoarele contracte, care urmează a fi autentificate.”

Având în vedere cele reținute din analiza raportului de inspecție fiscală, precum și argumentele și precizările contestatoarei, învederăm dispozițiile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și **realizează** sau **intentionează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere** trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent (...)”,

coroborate cu dispozițiile pct.66 din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intentionează să efectueze o astfel de activitate. Intenția**”



**persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.**”

Întrucât, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căruia **chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică** în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, potrivit paragrafului 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.**

Prin urmare, având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție.

Față de cele ce preced, nu poate fi reținută constatarea organului de inspecție fiscală potrivit căreia „*până la data prezentului raport de inspecție fiscală aceste investiții nu au concurat la realizarea de operațiuni taxabile*”, atâta timp cât din raportul de inspecție fiscală nu rezultă, în primul rând dacă aceste investiții au fost efectuate pe terenul proprietatea societății contestatoare sau pe domeniul public sau numai o parte a acestora sunt pe domeniul public, întrucât stabilirea regimului taxei pe valoarea adăugată aplicabil depinde de situația de fapt determinată și de modul în care investițiile respective vor fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății contestatoare sau vor trece în sistemul public de alimentare cu apă și în rețeaua de drumuri publice.

Totodată, nu rezultă dacă achizițiile efectuate de către societate sunt efectuate în scopul realizării de rețele de drumuri și ape aferente etapei I și/sau etapei II privind construcția imobilelor de tip case de locuit, având în vedere că, așa cum se reține din raportul de inspecție fiscală, la data încheierii inspecției fiscale, etapa I a fost finalizată, iar etapa II se află în desfășurare, precum și faptul că aceste investiții au fost înregistrate în evidența contabilă a societății în contul 231.02 și 231.06 „Investiții în curs”.

Mai mult, nu exista nicio mențiune în raportul de inspecție fiscală cu privire la autorizația de construire privind executarea lucrărilor în cauză sau o copie a acestei autorizații anexată la dosarul contestației sau alte documente specifice din care să se poată face o identificare a acestora.

Totodată, nu rezultă nici dacă organele de inspecție fiscală au analizat intenția declarată a societății privind destinația de utilizare a acestor investiții, întrucât, așa cum se reține din raportul de inspecție fiscală, *„rețeaua de apă va fi concesionată companiei de apă „S” S.A., furnizor legal exclusiv, iar dreptul de proprietate al drumurilor de acces va reveni, la finalizarea proiectului, proprietarilor și Primăriei „G”, în urma unui act de donație.”*, constatare care a fost preluată de către echipa de inspecție fiscală din nota explicativă luată domnului B. D. la data de \*\*\*2009. Astfel, organele de inspecție fiscală, având în vedere cele declarate de către societate, ar fi trebuit să analizeze, **pe bază de documente solicitate** dacă, investițiile efectuate vor concura sau nu la realizarea de operațiuni taxabile.

De asemenea, se reține și că, în ceea ce privește considerentele invocate de contestatoare precum și intenția acesteia în ceea ce privește destinația acestor investiții, rezultă o serie de aspecte contradictorii, respectiv pe de o parte, prin nota explicativă nr.1 (anexa nr.15 la raportul de inspecție fiscală), societatea susține că *„Rețeaua de apă va fi concesionată companiei de apă „S” S.A., furnizor legal exclusiv iar costurile lucrării vor fi recuperate de S.C.”1” prin facturare directă către beneficiarii serviciilor de utilizare a canalizărilor pluviale și menajere. Dreptul de proprietate a drumurilor de acces va reveni la finalizarea proiectului proprietarilor și primăriei „G” în urma unui act de donație. Costurile de amenajare ale acestor drumuri vor fi suportate din bugetul Primăriei în urma unei Hotărâri a Consiliului Local după trecerea în proprietatea comunei.”*, iar pe de altă parte, prin contestația formulată, societatea susține că *„În cazul în care, rețelele de drumuri și apă vor fi cesionate fără plată sau donate, societatea va urma să ajusteze TVA la acel moment, în conformitate cu Codul fiscal. De asemenea, menționăm că societatea a luat în calcul și corectarea în timpul controlului a înregistrării acestor costuri și înregistrarea lor în costul caselor, urmând a se descărca din gestine proporțional cu suprafața caselor vândute, prin acte adiționale la*

*contractele de vânzare-cumpărare pentru cele care au fost autentificate, iar pentru cele la care nu s-a făcut predarea dreptului de proprietate, prin viitoarele contracte, care urmează a fi autentificate.”*

Față de cele reținute mai sus rezultă că, organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv nu au analizat dacă aceste investiții au fost efectuate pe terenul proprietatea societății contestatoare sau pe domeniul public sau numai o parte a acestora sunt pe domeniul public, nu au analizat intenția declarată a societății privind destinația acestor investiții, exprimată prin nota explicativă luată domnului B. D. la data de \*\*\*2009, solicitând, pentru determinarea situației de fapt, documente justificative probante, în baza cărora să-și motiveze constatările.

Prin urmare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(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 pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*„12.7. 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.”,*

se va **desființa parțial decizia de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr.\*\*\*/2009 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului “C”, Activitatea de inspecție fiscală, pentru **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar în sumă de \*\*\* lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferent achizițiilor de materiale și prestărilor de servicii necesare realizării de rețele de drumuri și apă, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă

în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

**5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui aparat de zbor marca CTSW în condițiile în care societatea nu face dovada că l-a utilizat pentru realizarea de operațiuni taxabile.**

**În fapt**, societatea a achiziționat în trimestrul III 2007, din Germania de la firma „F”, un aparat de zbor marca CTSW, pentru care a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei.

Organele de inspecție fiscală au procedat, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003R, la anularea dreptului de deducere a TVA în sumă de \*\*\* lei, întrucât societatea nu a putut face dovada că aparatul de zbor marca CTSW a fost închiriat către S.C. „S” S.R.L., respectiv a concurat la realizarea de operațiuni taxabile, având în vedere că atât în contractul de prestări servicii - închiriere de mijloace de transport - încheiat cu această societate cât și în factura emisă către acesta a fost utilizat termenul generic de „mijloc de transport”, societatea deținând în patrimoniul său mai multe mijloace de transport, precum și faptul că în statutul societății nu figurează ca obiect de activitate „activități închiriere și leasing echipament de transport aerian” (cod CAEN 7735).

**În drept**, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

**a) operațiuni taxabile;”**

Din aceste prevederi legale rezultă că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr.\*/2009 se reține că potrivit notei explicative 2 din data de \*/2009, luată domnului B.D., aparatul de zbor urma să fie destinat realizării de operațiuni taxabile începând cu luna mai 2009, după ce, conform prevederilor legale, pilotul va

acumula 150 de ore de zbor, precum și faptul că, în urma primei discuții finale avute cu domnul B.D. la data de \*\*\*2009, acesta a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală un contract de prestări servicii (închiriere de mijloace de transport) încheiat cu S.C. „S” S.R.L. și factura seria \*\*\*nr.\*/2009 emisă către acest beneficiar, reprezentând „prestări servicii-închiriere mijloc de transport”.

Analizând contractul de prestări servicii, prezentat de către societate organelor de inspecție fiscală și anexat în copie la raportul de inspecție fiscală, se reține că acesta a fost încheiat în data de \*\*\*2009, cu valabilitate de **1 (una) săptămână** de la data intrării în vigoare, între S.C. “I” S.R.L., în calitate de „Prestator” și S.C. „S” S.R.L., în calitate de beneficiar, având ca obiect „închiriere mijloace de transport”, iar potrivit cap.III – *Obligațiile părților*, prestatorul se obligă:

*„a) să predea Beneficiarului mijlocul de transport în bună stare de funcționare, verificat și însoțit de documentele care îi atestă identitatea;*  
*b) să emită factura Beneficiarului pentru serviciile prestate conform obiectului prezentului contract.”,*

iar, beneficiarul se obligă:

*„a) să folosească mijlocul de transport închiriat ca și un bun proprietar;*  
*b) să achite Prestatorului valoarea facturilor conform punctului V). Din prezentul contract.”,*

fără însă a se putea identifica care „mijloc de transport” face obiectul contractului de prestări servicii, având în vedere că potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală „agentul economic deține în patrimoniul său mai multe mijloace de transport, așa cum rezultă și din registrul inventar al mijloacelor fixe [...]”, fapt pentru care, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, termenul de „mijloc de transport”, prin caracterul său general, nu este de natură a proba identitatea mijlocului de transport ca fiind aparatul de zbor în cauză.

Totodată, se reține că acest caracter de maximă generalitate este identificabil întregului contract de prestări servicii, fapt confirmat atât de prevederile cap.III – *Obligațiile părților*, citate mai sus, cât și de prevederile referitoare la preț stipulate la cap.IV - *Valoarea contractului și modalitatea de plată*, respectiv potrivit art.4.1. „Prețul convenit de părți este de \*\*\*EUR plus TVA”, fără nicio altă mențiune cu privire la faptul că acest preț este raportat la o unitate de măsură, respectiv pentru un mijloc de transport pentru întreaga perioadă de valabilitate a contractului sau pentru o anumită perioadă, precum și de faptul că în contract nu este prevăzută nici

**destinația** pentru care se închiriază *mijloacele de transport*, făcând astfel imposibilă stabilirea mijlocului de transport care face obiectul contractului.

Mai mult, nici din factura seria \*\*\* nr.\*\*\*/2009, prezentată de societate organelor de inspecție fiscală și anexată în copie la raportul de inspecție fiscală, emisă către S.C. „S” S.R.L., în calitate de beneficiar pentru *„prestări servicii – închiriere mijloc de transport”*, nu rezultă și nici nu se poate stabili ce mijloc de transport a fost închiriat și nici nu există vreo mențiune care să facă trimitere la un document anexat acestei facturi care să conțină informații necesare și suficiente din care să se poată stabili cu certitudine care este mijlocul de transport închiriat. Totodată, având în vedere cele precizate mai sus referitoare la prețul convenit între părți se reține că la rubrica din factură *„U.M.”* - unitate de măsură, s.n.- este înscris **„Lei”**.

Având în vedere că societatea, prin documentele prezentate, respectiv contractul de prestări servicii încheiat cu S.C. „S” S.R.L. și factura seria \*\*\*nr.\*\*\*/2009 emisă către acest beneficiar, nu a putut face dovada organelor de inspecție fiscală că aparatul de zbor marca CTSW a fost închiriat efectiv către S.C. „S” S.R.L., respectiv a concurat la realizarea de operațiuni taxabile, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative suplimentare din care să se poată stabili fără echivoc că obiectul contractului în spetă îl reprezintă închirierea aparatului de zbor marca CTSW, respectiv procesul verbal de primire-predare a aparatului de zbor și a documentelor de identitate, precum și a certificatelor și/sau autorizațiilor necesare în vederea utilizării acestuia pentru destinația/scopul pentru care a fost închiriat, procesul verbal de recepționare a aparatului de zbor închiriat, etc.

Totodată, având în vedere că societatea prin contestația formulată afirmă că aparatul de zbor a fost achiziționat *„în vederea utilizării lui la transport de persoane în regim de închiriere”* și că, așa cum se reține din nota explicativă 2 din data de \*\*\*2009, anexată în copie la raportul de inspecție fiscală nr.\*\*\*/2009, *„Utilizarea comercială a aparatului va fi posibilă începând cu luna mai 2009, după ce conform prevederilor legale, pilotul va acumula 150 ore zbor.”*, societatea avea, de asemenea, posibilitatea pentru dovedirea utilizării, respectiv a intenției de utilizare în scopul operațiunilor sale taxabile a bunului achiziționat, să prezinte în susținerea contestației, la acest capăt de cerere, documente justificative, cum ar fi certificatul de identitate a aparatului de zbor, autorizațiile și/sau certificatele specifice conform reglementărilor aeronautice, certificate/licențe ale personalului aeronautic civil angajat sau documente din care să rezulte demersurile întreprinse pentru obținerea acestora, or societatea nu a prezentat niciun document justificativ în acest sens care să-i probeze susținerile din contestație și din nota explicativă.

Mai mult, deși societatea invocă în contestație că pentru utilizarea aparatului de zbor în scopul în care a fost achiziționat „*au fost necesare ore de zbor pentru obținerea licenței de zbor pentru pilot, în conformitate cu O.M.T.C.T. nr.630/2007. Aceste ore au fost efectuate așa cum rezultă din carnetul privind evidența succesivă a zborurilor, anexat în copie la prezenta.*”, aceasta nu depune documentul invocat a fi anexat în copie la contestație și nici ulterior depunerii contestației, respectiv prin adresa nr.\*/2009 înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice “C” sub nr.\*/2009, când a suplimentat probatoriul contestației cu noi documente, urmare a solicitării Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr.\*/2009 de a depune „*orice alte documente justificative pe care le consideră relevante în susținerea contestației*”.

Totodată, analizând nota explicativă 2 din data de \*/2009, anexată în copie la raportul de inspecție fiscală nr.\*/2009, prin care echipa de inspecție fiscală solicită domnului B. D., precizări cu privire la scopul utilizării aparatului de zbor marca CTSW, se reține că „*Aparatul de zbor a fost achiziționat nou de la producător firma germană „F”. Scopurile urmărite au fost în număr de 2: în primul rând realizarea de materiale publicitare, fotografiere și filmare de la joasă înălțime. Un exemplu este colaborarea cu firma ABM Advertising pentru realizarea broșurilor și DVD-urilor promoționale ale cartierului „G”. Al doilea obiectiv va fi colaborarea cu firmele specializate în editare grafică hărți (ex. „E” S.R.L.) pentru elaborarea ortofotoplanurilor cerute de Serviciul Național de Cadastru și Geodezie.[...]*”, iar din contestația formulată, se reține că, societatea susține că acest aparat de zbor a fost achiziționat „*în vederea utilizării lui la transport de persoane în regim de închiriere*”, afirmații care prin natura lor contradictorie nu fac altceva decât să întărească faptul că la momentul achiziției, respectiv trim.III 2007, cât și ulterior acestuia, respectiv la data efectuării inspecției fiscale în cauză, societatea nu era decisă în ceea ce privește scopul pentru care a achiziționat acest bun.

Față de cele ce preced, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți având ca obiect închiriere de „*mijloace de transport*” precum și deținerea unei facturi în care este înscrisă mențiunea „*prestări servicii-închiriere mijloc de transport*”, nu sunt suficiente pentru identificarea „*mijlocului de transport*” ca fiind aparatul de zbor marca CTSW și nici nu fac dovada închirierii efective a acestuia, respectiv nu fac dovada că aparatul de zbor marca CTSW a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile ale societății, fapt pentru care argumentele invocate de societate, fără a fi susținute cu documente justificative suplimentare nu sunt în măsură să înlăture și să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

**Utilizarea sau numai intenția utilizării aparatului de zbor în scopul operațiilor taxabile ale societății, dar care trebuiau dovedite cu documente justificative a căror forță probantă să fie certă, fără ambiguități, ar fi dat caracter deductibil achiziției, chiar dacă aceasta se materializa ulterior datei de achiziție, respectiv începând cu luna mai 2009, după ce pilotul acumula 150 ore de zbor necesare pentru obținerea licenței de zbor, așa cum susține contestatoarea.**

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au anulat societății "I" S.R.L. dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei, aferent achiziției aparatului de zbor marca CTSW, întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care contestația se va **respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente justificative pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de \*\*\* lei.**

**6. Referitor la taxa pe valoare adăugată în sumă de \*\*\* lei Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă a 3 (trei) facturi prezentate organelor de inspecție fiscală în copie xerox, iar ulterior prezintă originalul uneia dintre aceste facturi.**

**În fapt**, în anul 2005 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei în baza facturii nr.\*\*\*/2005 și în sumă de \*\*\* lei în baza facturii nr.\*\*\*/2005, iar în anul 2008 și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei în baza facturii nr.\*\*\*/2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată evidențiată în aceste facturi întrucât societatea și-a exercitat acest drept pe bază de facturi în copie xerox, nerespectând astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestația formulată, societatea susține că „[...] *aceste facturi au fost găsite în societate după încheierea actului de control*”, respectiv, în speța în cauză, că originalul facturii a fost găsit în societate după încheierea actului de control.



În drept, potrivit art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor în anul 2005:

**„(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);”*

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată cu obligativitatea îndeplinirii unor condiții. Astfel, în conformitate cu pct.51 din Normele metodologice de aplicare ale art.145 alin.(8) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

**„51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.**

*(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare.[...]”*

Potrivit prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor în anul 2008 :

**„(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);”,**

Totodată, potrivit pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.146 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările:

**„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”**

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al facturii fiscale, respectiv facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare și/sau cu alte documente specifice aprobate, respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunii, cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și numai în cazuri excepționale, cum ar fi pierderea, sustragerea sau distrugerea exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii, respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunii, cu duplicatul facturii care va conține mențiunea că înlocuiește factura inițială și pe care beneficiarul îl va solicita furnizorului/prestatorului.

În acest sens este și punctul de vedere emis de Direcția de legislație în domeniul TVA potrivit adresei nr.\*/2008, anexată la dosarul cauzei, prin care se precizează următoarele: **„În concluzie, pentru facturile fiscale pierdute, sustrate sau distruse aferente operațiunilor efectuate până la 31 decembrie 2006, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se poate face cu documentele reconstituite potrivit legii. Justificarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată pe baza duplicatelor se poate face doar pentru operațiunile efectuate după data de 1 ianuarie 2007.”**

Din raportul de inspecție fiscală nr.\*/2009 se reține că societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de \*/lei de pe facturi în copie xerox, respectiv, așa cum rezultă din anexa nr.19 la raportul de inspecție fiscală, în sumă de \*/ lei în baza facturii în copie xerox nr.\*/2005, în sumă de \*/ lei în baza facturii în copie xerox nr.\*/2005 și în sumă de \*/ lei în baza facturii în copie xerox nr.\*/2008.

Totodată, se reține că societatea prin contestația formulată invocă în susținerea acestui capăt de cerere că organul de inspecție fiscală nu a comunicat societății acest fapt, societatea putând căuta și pune la dispoziția acestuia facturile în original sau duplicate ale facturilor în perioada de desfășurare a controlului, precizând că *„Mai mult, aceste facturi au fost găsite în societate după încheierea actului de control.”*

Având în vedere cele invocate de societate prin contestația formulată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat contestatoarei, prin adresa nr.\*/2009, ca în susținerea celor invocate să facă dovada *„deținerii exemplarului original al facturilor nr.\*/2005, nr.\*/2005 și nr.\*/2008”*, prin depunerea, în termen de 5 (cinci) zile de la primirea adresei, la organele de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția generală a finanțelor publice a județului “C”, Activitatea de inspecție fiscală, de copii legalizate de către un notar a acestor facturi.

Urmare adresei mai sus menționată, S.C. “I”S.R.L., dând curs solicitării, depune la organele de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția generală a finanțelor publice a județului “C”, Activitatea de inspecție fiscală cu adresa nr.\*/2009, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului “C” sub nr.\*/2009, copia legalizată de către notar a facturii nr.\*/2009, fără a depune copii legalizate de către un notar a facturilor nr.\*/2005 și nr.\*/2005.

Prin adresa din data de \*/2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.\*/2009, Direcția generală a finanțelor publice a județului “C”, Activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală transmite documentele depuse de către societate cu adresa nr.\*/2009, în speța prezentei cauze, copia legalizată de către notar a facturii nr.\*/2009, împreună cu adresa nr.\*/2009 prin care, urmare analizării documentelor puse la dispoziție de către S.C. “I”S.R.L., propune admiterea parțială a contestației pentru suma de \*/ lei.

Totodată, având în vedere că societatea nu a depus copii legalizate de către un notar a facturilor nr.\*/2005 și nr.\*/2005, nefăcând astfel dovada deținerii exemplarului original al acestor facturi, așa cum susține în

contestație, acest argument al societății, fără a fi probat cu documente justificative valabile, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care nu este în măsură să înlăture și nici să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă \*\*\* lei, exercitat de către societate în baza facturilor în copii xerox nr.\*/2005 și nr.\*/2005, fapt pentru care, în baza prevederilor art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct.51 din Normele metodologice de aplicare ale art.145 alin.(8) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, contestația se va **respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei aferentă facturii nr.\*/2008, pentru care societatea a făcut dovada deținerii exemplarului original prin depunerea unei copii legalizate, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.146 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările, **se admite contestația formulată de către S.C. "I" S.R.L. pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei**

**7. Referitor la taxa pe valoare adăugată în suma de \*\*\* lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi care nu conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA, iar contestatoarea invocă faptul că aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală nu le-au fost comunicate, societatea putând solicita furnizorilor corectarea acestora în perioada de desfășurare a controlului.**

**În fapt**, în luna februarie 2008 societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată înscrisă într-un număr de 6 facturi de achiziție. Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că aceste facturi nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, respectiv codul de înregistrare în scopuri de TVA, au anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei, taxă înscrisă în facturile nr.\*/2008, nr.\*/2008, nr.\*/2008, nr.\*/2008 și nr.\*/2008.

Societatea prin contestația formulată motivează în susținerea acestui capăt de cerere că organele de inspecție fiscală nu au comunicat societății acest fapt, aceasta putând solicita furnizorilor corectarea facturilor în perioada de desfășurare a controlului în conformitate cu punctul 81<sup>1</sup>, aferent Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003. Totodată, societatea precizează că, organul fiscal a greșit suma taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii nr.\*/2008, întrucât a trecut suma de \* lei în loc de \* lei, aspect confirmat de către organele de inspecție fiscală prin adresa nr.\*/2009 în care precizează că „*Dintr-o eroare de editare, s-a înscris greșit suma de \* Ron în loc de \*\* Ron, reprezentând TVA dedus în mod eronat de pe fact.\*/2008, pe care nu apare codul unic de înregistrare fiscală al beneficiarului*”.

**În drept**, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*„(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);*

iar prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la alin.(1) al articolului mai sus menționat. Astfel, în conformitate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face **numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.**”*

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să

cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, care prevede informațiile pe care trebuie să le conțină o factură, respectiv:

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*[...]*

*e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;*

*[...]*

*l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;*

*m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;*

*n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:*

*1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";*

*2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;*

*[...]*

*o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;*

*p) orice altă mențiune cerută de acest titlu."*

Așadar, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, trebuie să justifice că bunurilor și/sau serviciilor care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și totodată trebuie să dețină exemplarul original al facturii, care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor în articolul de lege mai sus precizat.

Totodată, prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție, în aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) și ale art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea nr.82/199 Legea contabilității, republicată, precizează că *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”*

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, potrivit prevederilor art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:*

*[...]*

*b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”*

iar potrivit pct.81<sup>1</sup> alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*„(2) Organele de control fiscal vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.”*

Potrivit acestor prevederi legale dacă organele de control constată că documentele aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, vor permite

deducerea taxei pe valoarea adăugată, dacă în perioadă desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate cu respectarea prevederilor legale referitoare la modul de corectare a informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură.

Din raportul de inspecție fiscală nr.\*\*\*/2009 se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod eronat taxă pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\*lei, de pe facturi care nu conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA, prezentând detaliat în anexa nr.19 la raportul de inspecție fiscală facturile în cauză cu taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, respectiv:

- factura nr.\*\*\*/2008 cu taxă pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei;
- factura nr.\*\*\*/2008 cu taxă pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei;
- factura nr.\*\*\*/2008 cu taxă pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei;
- factura nr.\*\*\*/2008 cu taxă pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei;
- factura nr.\*\*\*/2008 cu taxă pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei;
- factura nr.\*\*\*/2008 cu taxă pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei.

Totodată, se reține că societatea aduce ca singur argument în susținerea acestui capăt de cerere faptul că „*organul fiscal nu a comunicat societății acest fapt, aceasta putând solicita furnizorilor corectarea facturilor în perioada de desfășurare a controlului în conformitate cu punctul 81<sup>1</sup>, aferent Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 (H.G. nr.44/2004)*”

Față de acest argument invocat de către societate se reține, din *cap.V-Discuția finală cu contribuabilul* la raportul de inspecție fiscală nr.\*\*\*/2009, că reprezentanții societății, respectiv domnul B.D., asistat de consultantul fiscal M. M., au fost informați de echipa de control în legătură cu constatările care au făcut obiectul raportului de inspecție fiscală menționat mai sus, în data de \*\*\*2009, când a avut loc discuția finală cu privire la constatările fiscale și consecințele acestora, reprezentanții societății nefiind de acord cu cele constatate de echipa de control și formulând în acest sens obiecțiuni doar cu privire la antecontractele de vânzare-cumpărare în care se prevede că plata se face în rate lunare egale cuprinse între 7 și 20 ani, cu privire la aparatul de zbor marca CTSW și cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă investițiilor în rețeaua de apă, respectiv drumuri.

De asemenea se reține că în urma acestei discuții, echipa de control a analizat documentele puse la dispoziție suplimentar de agentul economic, iar în data de \*\*\*2009 a avut loc a doua discuție cu reprezentanții societății, respectiv doamna O.E., în calitate de administrator, care a fost informată de către echipa de inspecție fiscală în



legătură cu constatările finale, fără ca aceasta să formuleze obiecțiuni scrise.

Totodată, se reține că prin adresa nr.\*/2009, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului "C", Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, având în vedere cele invocate de contestatoare, precizează că societatea „[...] nu a pus la dispoziția echipei de control până la finalizarea inspecției fiscale parțiale facturile originale și/sau pe cele conținând date complete de identificare a beneficiarului.”

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că societatea a fost informată cu privire la toate constatările fiscale care au făcut obiectul raportului de inspecție fiscală nr.\*/2009, luând act de aceste constatări prin formularea de obiecțiuni, societatea fiind cea care nu a înțeles să-și exercite dreptul conferit de pct.81<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, respectiv de a proceda la corectarea facturilor în cauză în conformitate cu prevederile legale, fapt pentru care argumentul invocat de societate nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Totodată, se reține că societatea prin contestația formulată precizează că „organul fiscal a greșit suma aferentă fact. nr.\*/2008, trecând suma de \* lei în loc de \* lei, așa cum rezultă din factură și din Jurnalul de cumpărări a lunii februarie 2008, poziția nr.223, pe care le anexăm în copie.”, aspect confirmat de către organele de inspecție fiscală prin adresa nr.\*/2009 în care precizează că „Dintr-o eroare de editare, s-a înscris greșit suma de \* Ron în loc de \* Ron, reprezentând TVA dedus în mod eronat de pe fact.\*/2008, pe care nu apare codul unic de înregistrare fiscală al beneficiarului”.

Întrucât, societatea, prin contestația formulată precizează că anexează în copie factura nr.\*/2008 și Jurnalul de cumpărări al lunii februarie 2008, dar nu depune niciunul din aceste documente, Direcția generală de soluționare a contestațiilor, prin adresa nr.\*/2009, a solicitat societății depunerea de documente justificative la organele de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția generală a finanțelor publice a județului "C", Activitatea de inspecție fiscală.

Prin adresa din data \*2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.\*/2009, Direcția generală a finanțelor publice a județului "C", Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, transmite documentele cu care societatea a suplimentat probatoriul contestației.

Din analiza acestor documente, se reține că în ceea ce privește factura nr.\*/2008, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceasta este în sumă de \* lei, corespunzând cu suma înscrisă la poziția nr.223 din Jurnalul de cumpărări al lunii februarie 2008, și nu în sumă de \* lei, așa cum dintr-o eroare de redactare organele de inspecție fiscală au trecut în anexa nr.19, sumă care a fost preluată în raportul de inspecție fiscală nr.\*/2009 și implicit în decizia de impunere nr.\*/2009, fapt pentru care pentru diferența de \* lei se va admite contestația formulată de către S.C.”I”S.R.L.

Totodată, față de celelalte aspecte precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au anulat societății “I”S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de \* lei, aferent facturilor care nu conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA, întrucât societatea nu a respectat prevederile art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de \* lei.

**8. Referitor la suma de \* lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că societatea a dedus eronat taxă pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr.\*/2007, emisă de un neplătitor de TVA, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că această sumă reprezintă taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii nr.\*/2007, emisă de un plătitor de TVA.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod eronat taxă pe valoarea adăugată în sumă de \*lei, în baza facturii nr.\*/2007, întrucât această factură era emisă de un neplătitor de TVA.

Prin contestația formulată, societatea precizează că suma de \* lei este aferentă facturii nr.\*/2007, trecută la poziția 208 din jurnalul și nu la poziția 207, respectiv aferentă facturii nr.\*/2007, organul de inspecție fiscală eronat a urmărit în Jurnalul de cumpărări și a presupus că această sumă a fost dedusă eronat.

**În drept**, potrivit prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor :

**„(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);**”

Totodată, potrivit art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

- „(5) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**
- a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;
  - b) data emiterii facturii;
  - c) denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;**  
[...]
  - e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;  
[...]
  - k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;
  - l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;
  - m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;
  - n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:
    - 1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din Directiva a 6-a, ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";
    - 2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale art. 160, o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea "taxare inversă";
  - o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;
  - p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, pentru ca beneficiarul, respectiv cumpărătorul să poată beneficia de dreptul de

deducere a taxei pe valoarea adăugată aferent bunurilor și/sau serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate, atât furnizorul cât și beneficiarul/cumpărătorul trebuie să fie persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA. Totodată, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, care datorează taxă pe valoarea adăugată și care emite factura trebuie să înscrie în aceasta cota aplicabilă în funcție de operațiunea impozabilă, precum și suma taxei pe valoarea adăugată colectată, iar beneficiarul/cumpărătorul, în baza exemplarului original al acestei facturi, care cuprinde toate informațiile obligatorii, după caz, prevăzute la articolul din legea fiscală mai sus menționat, poate să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferent facturii.

Din raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod eronat taxă pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei, în baza facturii nr.\*/2007, întrucât această factură era emisă de un neplătitor de TVA, iar din contestația formulată de societate se reține că suma de \*\*\* lei este aferentă facturii nr.\*/2007, trecută la poziția 208 din jurnal și nu la poziția 207, respectiv aferentă facturii nr.\*/2007.

Totodată, se reține că, prin adresa nr.\*/2009, organele de inspecție fiscală, având în vedere cele invocate de către societate în susținerea acestui capăt de cerere, precizează că *„dintr-o eroare de citire a jurnalului de cumpărări, echipa de control a anulat TVA în sumă de \*\*\* lei Ron, aferentă facturii nr.\*/2007, aflată la poziția 208, în loc de 207 în jurnalul de cumpărări aferent lunii decembrie 2007.”*, propunând totodată admiterea contestației formulată de către S.C. “I”S.R.L. pentru suma de \*\*\* lei.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus și analizând documentele în speță, existente la dosarul cauzei și depuse de societate prin adresa nr.\*/2009, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului “C” sub nr.\*/2009, respectiv factura nr.\*/2007 și jurnalul de cumpărări aferent lunii octombrie 2007, rezultă că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\*lei în baza facturii nr.\*/2007, factură care este emisă de către o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că în mod legal societatea și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei, în baza facturii nr.\*/2007, respectând prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și ale art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care **se admite contestația formulată de către S.C. “I”S.R.L. pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei.**

9. În ceea ce privește solicitarea societății de suspendare a executării deciziei până la data soluționării prezentei contestații, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care cererea de suspendare a executării nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, S.C. "I" S.R.L., prin contestația formulată solicită suspendarea executării deciziei de impunere nr. \*\*\*/2009.

În drept, art.215 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„Suspendarea executării actului administrativ fiscal*

*(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauciune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauciune de până la 2.000 lei.”*

Totodată art.14 alin(1) și alin.(2) din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ prevede:

*„(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond.[...]”*

*(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”*

Având în vedere aceste prevederi legale, cererea S.C."I" S.R.L. de suspendare a executării deciziei de impunere nr. \*\*\*/2009 intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, competența revenind instanțelor judecătorești, conform legii.

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.128 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(3), art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), respectiv în funcție de perioada incidentă operațiunii art.145 alin.(8) lit.a), art.153 alin.(1), art.155, art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.66 din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, cu pct.51 din Normele metodologice de aplicare ale art.145 alin.(8) din Codul fiscal, cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.146 alin.(1) din Codul fiscal, cu pct.81<sup>1</sup> alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, cu prevederile art.205, art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) art.214 alin.(3), art.215 alin.(1) și alin.(2) art.216 alin.(1) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12.1 lit.b) și pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu art.14 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, se

## **DECIDE**

**1. Suspendarea soluționării cauzei referitoare la suma de \*\*\* lei, reprezentând:**

- **taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de \*\*\* lei**, ca urmare a stabilirii suplimentare de taxă pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei și a respingerii la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei;

- majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. "I" S.R.L împotriva deciziei de impunere nr.\*\*\*/2009 pentru taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de \*\*\* lei ca urmare a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de \*\*\* lei.**

**3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. “I”S.R.L. împotriva deciziei de impunere nr.\*\*\*/2009** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului “C”, Activitatea de inspecție fiscală pentru **taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare** în sumă de **\*\*\* lei**, ca urmare a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **\*\*\* lei**.

**4. Admiterea contestației formulată de S.C. “I”S.R.L împotriva deciziei de impunere nr.\*\*\*/2009** pentru **taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare** în sumă de **\*\*\* lei** ca urmare a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **\*\*\* lei**.

**5. Desființarea parțială a deciziei de impunere nr.\*\*\*/2009** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului “C”, Activitatea de inspecție fiscală pentru **taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare** în sumă de **\*\*\* lei**, ca urmare a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **\*\*\* lei**,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**6.** În ceea ce privește suspendarea executării deciziei de impunere nr.\*\*\*/2009, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, competența aparținând instanțelor judecătorești.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel “C” sau la Curtea de Apel București în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.