

D E C I Z I A nr. 1586/595/27.06.2014

privind modul de soluționare a contestației depusă de SC X SRL înregistrată
la AJFP Hunedoara sub nr. ...

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de AJFP Timis prin adresa nr.... asupra contestației formulată de SC XSRL cu sediul în localitatea ... jud.Hunedoara, reprezentată legal prin dl.... în calitate de administrator și convențional prin ..., cu sediul în ..., CUI ... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr...., Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr...., Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr.... emisă în baza Raportului de Inspectie Fiscală nr.F-HD ..., privind suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei – TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- ... lei – penalități aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. ..., față de data comunicării Deciziei contestate, 13.02.2014, potrivit înscrisului adresei de comunicare (...) și datei de expediere (13.02.2014) pe documentul cu rezultatele acțiunii de inspectie fiscală.

I. Prin contestația formulată petenta solicită anularea Deciziei de impunere ..., susținând următoarele:

Prin Raportul de inspectie fiscală nr. ... emis în data de ... și înregistrat s-au constatat în mod eronat următoarele aspecte:

- a) subscrisa a ajustat în mod greșit TVA-ul aferent achizițiilor efectuate de societate cu suma de ... RON la nivelul anilor 2010/2011 și cu ... RON la nivelul anului 2012;
- b) subscrisa a înregistrat cheltuieli ce nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, astfel societatea nu avea dreptul la deducerea a TVA-ului în suma de ... RON la nivelul anului 2011 și ... RON la nivelul anului 2012;

În anul 2004, societatea X S.R.L. decide să achiziționeze un imobil (clădire -) situat în La momentul achiziției, atelierul auto se afla într-o stare avansată de degradare și era imposibil de utilizat în scopul desfășurării unei activități economice.

În anul 2006, subscrisa obține de la Primăria Orasului ..., în urma depunerii documentației necesare, autorizația de construcție privind "extinderea și modernizarea halei de producție cu birouri regim de înălțime p+1 și împrejmuire", cu o perioadă de valabilitate de 12 luni.

Societatea X S.R.L. a demarat procesul investitional în anul 2006 și în baza autorizației de construcție nr...., emisă de Primăria orașului ..., a început

lucrarile de reabilitare la imobilul Atelier ..., urmand ca dupa finalizarea investitiei acest imobil sa fie inchiriat societatii Y.

Petenta considera ca fiind nefondata si nejustificata suspiciunea organelor de inspectie fiscala cu privire la realizarea lucrarilor la imobilul despre care se face vorba in Raportul de inspectie fiscala si anume: "In lipsa informatiilor solicitate, organele de inspectie fiscala au suspiciunea ca aceste lucrari nu s-au efectuat". Mai mult decat atat, in conformitate cu art. 55 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au dreptul sa apeleze la serviciile unui expert pentru intocmirea unei expertize. In perioada inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala nu au apelat la serviciile unui expert pentru intocmirea unei expertize in acest sens, asa cum s-ar fi impus in situatia de fata, ci s-a preferat o aprecierea ipotetica si nefondata.

Societatea X S.R.L. a respectat conditiile de fond conform art. 145 alin. (2) Cod Fiscal, achizitiile de bunuri si servicii fiind direct legate de constructia imobilului ce va fi exploatat de societate in regim de taxare. Mai exact, scopul investitiei este strict cel legat de desfășurarea unei activități economice. In prezent, atelierul din Aninoasa este folosit de subscria ca spatiu de depozitare, urmand ca in momentul finalizarii lucrarilor, imobilul sa fie inchiriat Societatii Y S.A., potrivit intelegerii dintre parti.

Din actele emise de catre inspectorii fiscali rezulta o serie de neclaritati. Organul de inspectie fiscala a retinut, in esenta, faptul ca "Societatea nu a procedat legal atunci cand si-a dedus facturile legate de investitiile efectuate la imobilul proprietate a Societatii X S.R.L".

Potrivit Directivei 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, pentru exercitarea dreptului de deducere o persoana impozabila este necesar sa indeplineasca urmatoarele conditii:

- pentru deducerea in temeiul art. 168 litera a), in ceea ce priveste livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligatia de a detine o factura emisa in conformitate cu articolele 220-236 si cu articolele 238,239 si 240.

In continuare , organele de inspectie fiscala au folosit, in determinarea realitatii si legalitatii tranzactiilor, nu evidentele fiscale ale subscrisei, asa cum era corect si legal, ci declaratiile administratorilor. Astfel, neacordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de ... lei, s-a facut pe baza unor concluzii ale organelor de inspectie fiscala pornind de la raspunsurile contradictorii ale asociatilor.

Petenta considera ca in mod eronat si fara a se invoca un temei legal,organele de inspectie fiscala au procedat la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... RON la nivelul anului 2011 si a taxei pe valoare adaugata in suma de ... RON la nivelul anului 2012 aferenta achizitiilor pentru realizarea restului de lucrari necesare finalizarii si exploatarii imobilului.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri efectuate de societate, respectiv TVA in suma de ... RON la nivelul anului 2011 si TVA in suma ele ... RON la nivelul anului 2012, pe motiv ca aceste achizitii nu au facut dovada ca ar fi destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

In subsidiar, petenta face vorbire despre opinia ce rezulta din practica Curtii Europene de Justitie, in sensul ca aceasta nu este de acord cu sanctionarea pentru nerespectarea de catre persoana impozabila a obligatiilor contabile si a celor privind declaratiile de TVA, cu refuzul dreptului de deducere a TVA.

In ceea ce priveste capatul de cerere referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, in drept, in conformitate cu prevederile OMFP nr. 1939/2004 Formularul " Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite.

Se considera ca, in mod eronat si fara a se invoca un temei legal, organele de inspectie fiscala au ajustat pierderea fiscala inregistrata de societate la nivelul anilor 2011 /2012 cu suma de ... RON si respectiv .. RON.

De asemenea, in Raportul de inspectie nu se face vorbire despre respectarea , atat de catre petenta, cat si de furnizorii acesteia, a obligatiilor declarative prevazute de lege, respectiv Declaratia 394 informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național.

Referitor la numeroasele trimiteri facute de organele de inspectie fiscala la legislatia contabila, in sensul nerespectarii de catre societate a unor prevederi cuprinse in aceasta, se face precizarea ca nerespectarea reglementarilor emise de MFP cu privire la intocmirea si utilizarea documentelor justificative si contabile pentru toate operatiunile efectuate, este prevazuta de Legea 82/1991 R a contabilitatii, cu o masura sanctionatorie si nu are corespondent cu masura fiscala de neacordare a dreptului de deducere pentru TV A.

Petenta concluzioneaza ca nu a incalcat nicio prevedere din legislatia fiscala referitoare la dreptul de deducere a TVA, solicitand astfel admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere contestata.

De asemenea, pe baza principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul", considera ca nu datoreaza nici accesoriile in suma de ... lei si solicita admiterea contestatiei si pentru acest capat de cerere.

II. Prin Raportul de Inspectie Fiscala nr.... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., organele de inspectie fiscala au consemnat urmatoarele:

In perioada 01-01-2010/30-11-2012 s-au inregistrat in contabilitatea contribuabilului tranzactii in suma totala de ... lei (... lei de la SC ... SRL ... , ... lei de la SC ... SRL ..., ... lei in corespondenta cu contul contabil 401

“furnizori” defalcate în analitice distincte pentru diversi furnizori înscrși în fișa contului 231.2 ... pusă la dispoziție de reprezentanții legali ai societății, ca de exemplu ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL și ... lei de la diversi furnizori), pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în suma de ... lei, conform documentelor privind evidența contabilă (jurnale de cumpărări) și a deconturilor lunare privind taxa pe valoarea adăugată întocmite pentru perioada menționată.

În timpul inspecției fiscale desfășurată la SC X SRL ..., organele de inspecție fiscală împreună cu administratorii ... și ..., s-au deplasat la adresa din localitatea ... unde reprezentanții legali ai societății au indicat că s-ar fi desfășurat lucrările de investiții, pentru a identifica faptic această investiție. La adresa situată în localitatea ... strada ..., administratorii societății au prezentat o suprafață de teren pe care există construită, acoperită și funcțională o clădire despre care au menționat că a fost un punct termic achiziționat de societate, pe care l-au renovat și în care la data deplasării noastre își desfășurau activitatea trei persoane care manevrau utilaje de producere a subansamblelor electronice. Administratorul ... a precizat că în acea clădire funcționează societatea comercială Y SA ... în baza unui contract de comodat.

Organele de inspecție au solicitat reprezentanților legali ai societății documente justificative cu privire la înregistrarea unui punct de lucru al societății la adresa din localitatea ... dacă există, documente de proveniență a terenului și a imobilului situat pe acesta, a contractului de comodat menționat, în baza cărui în clădirea proprietate a SC X SRL ... funcționează o altă societate.

În vederea determinării realității și legalității tranzacțiilor comerciale cu SC ... SRL ... și SC ... SRL ..., identificate în evidența contabilă a SC X SRL ..., precum și a tranzacțiilor comerciale cu celelalte societăți înscrise în fișa contului 231.2, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorilor societății, d-nii ... și ..., câte o notă explicativă prin care s-au formulat întrebări menite să ofere informații cu privire la următoarele aspecte:

- precizarea persoanelor care s-au ocupat de aprovizionarea cu materialele de construcții înscrise în facturi, respectiv: cine a fost delegat din partea SC X SRL ... (unde a fost cazul); dacă a existat un contract încheiat între SC X SRL ... și cei doi parteneri având ca obiect tranzacționarea bunurilor înscrise în facturile prezentate; date cu privire la proprietarul mijloacelor de transport cu care s-a efectuat aprovizionarea, tipul acestora, documente în baza cărora s-a stabilit contravaloarea transportului;
- nominalizarea persoanelor din cadrul SC X SRL ... care au efectuat recepția cantitativă și valorică a bunurilor înscrise în facturile enumerate anterior, în condițiile în care la momentul inspecției nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală notele de recepție și constatare de diferențe prevăzute de Legea nr. 82/1991 a contabilității, cu modificările și completările ulterioare, precum și de OD nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile; de

asemenea s-au solicitat informatii cu privire la locul unde aceste bunuri au fost receptionate si eventual depozitate;

- prezentarea documentelor prevazute de legea contabilitatii din care sa reiasa destinatia bunurilor inscrise in facturile enumerate anterior, avand in vedere ca la data controlului reprezentantii legali ai societatii nu au prezentat bonuri de consum, devize de lucrari, situatii de lucrari, lista consumurilor de resurse materiale sau orice alte documente prevazute de lege din care sa reiasa ca aceste bunuri au fost utilizate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Informatiile solicitate prin nota explicativa au vizat intreaga perioada in care s-au identificat inregistrate in evidenta contabila imobilizari corporale in curs, respectiv 01-01-2010/30-11-2012.

Organele de inspectie fiscala au considerat necesara adresarea intrebarilor ambilor administratori, datorita faptului ca in timpul controlului parerile celor doi reprezentanti legali erau contradictorii.

Din raspunsurile formulate la intrebarile adresate celor doi administratori prin nota explicativa anexata, organele de inspectie fiscala au concluzionat urmatoarele :

- reprezentantii legali ai societatii nu au probat realitatea aprovizionarii cu materiale destinate realizarii lucrarilor de constructii la obiectivul „atelier Aninoasa”, in sensul ca nu au facut dovada intrarii in gestiune a bunurilor pe baza documentelor prevazute de OMFP nr. 3512/2008

In timpul inspectiei fiscale desfasurata la acest contribuabil, reprezentantii legali ai acestuia a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala doar facturile emise de furnizori, care, desi indeplinesc conditiile de forma prevazute de Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a Normelor de aplicare a acestuia aprobate prin HG nr. 44/2004, aceasta nu este o conditie suficienta pentru ca societatea sa-si exercite dreptul de deducere a taxei inscrise in acestea.

Reprezentantii legali ai societatii nu au pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala proiectul pentru autorizarea executarii lucrarilor de construire a atelierului din ... – obiectiv pentru care sustin ca au achizitionat materialele si unde, de altfel, le-au utilizat, si nici autorizatia de construire prevazuta de Legea nr. 50/1991 rep. privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, ordinul de incepere a lucrarilor, certificatul de urbanism prin care se certifica proprietarii terenului pe care se construiesc si a constructiei.

Reprezentantii legali ai societatii nu au pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente cu privire la stadiul lucrarii pe parcursul perioadei in care s-au inregistrat operatiuni de achizitii de materiale destinate realizarii de imobilizari corporale, respectiv eventualele procese verbale de control al calitatii lucrarilor in faze determinante prevazute de legislatie, nici documente din care sa reiasa modul in care s-au realizat efectiv aceste lucrari, respectiv contractul de executie de lucrari din care sa reiasa persoana juridica/fizica cu

care s-a contractat efectuarea lucrării, obiectivul de realizat, termenul de executie, pretul stabilit.

Prin faptele prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01-01-2010/30-11-2011, SC X SRL ...si-a exercitat dreptul de deducere a taxei in suma de ... lei aferenta unor achizitii de bunuri in suma de ... lei, reprezentand cv investitiilor in curs la atelierul ... ,pentru care nu a facut dovada faptica a realizarii acestora si nu a demonstrat ca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Astfel, in perioada 01-01-2010/30-11-2011, a fost diminuata baza impozabila a taxei pe valoarea adaugata cu suma de ... lei reprezentand c/v investitiilor in curs la atelierul Aninoasa pentru care nu s-a facut dovada faptica a realizarii acestora, aferent careia in timpul inspectiei s-a stabilit TVA suplimentara de plata in suma de ... lei.

Pentru neplata la termenul legal a TVA stabilita suplimentar au fost calculate dobanzi/majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei , constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

SC X SRL are sediul in localitatea ..., str...., jud.Hunedoara, inmatriculata la ORC Hunedoara sub nr.../..., CUI ... ,reprezentata legal prin dl.... in calitate de administrator si conventional prin ..., cu sediul in ...

La dosar este atasata imputernicirea avocatiala seria ... nr...., in original.

a) Cu privire la TVA

Cauza supusa solutionarii o constituie legalitatea neacordarii dreptului de deducere pentru TVA in suma de ... lei si a accesoriilor aferente in suma de ... lei, pentru achizitiile destinate realizarii unui obiectiv de investitii.

In fapt, prin Raportul de Inspectie Fiscala nr.... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., organele de inspectie fiscala au consemnat ca SC X SRL a efectuat o serie de achizitii in perioada 01-01-2010/30-11-2012, destinate realizarii unui obiectiv de investitii, pentru care nu a prezentat documente justificative si doveditoare a realitatii utilizarii lor in acest scop, deducand eronat TVA in suma de ... lei.De asemenea, reprezentantii legali ai societatii nu au pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala proiectul pentru autorizarea executarii lucrarilor de construire a atelierului din ... – obiectiv pentru care sustin ca au achizitionat materialele si unde, de altfel, le-au utilizat, si nici autorizatia de construire prevazuta de Legea nr. 50/1991 rep. privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, ordinul de incepere a lucrarilor, certificatul de urbanism prin care se certifica proprietarii terenului pe care se construieste si a constructiei.

Reprezentantii legali ai societatii nu au pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente cu privire la stadiul lucrarii pe parcursul perioadei in care s-au inregistrat operatiuni de achizitii de materiale destinate realizarii

de imobilizari corporale, respectiv eventualele procese verbale de control al calitatii lucrarilor in faze determinante prevazute de legislatie, nici documente din care sa reiasa modul in care s-au realizat efectiv aceste lucrari, respectiv contractul de executie de lucrari din care sa reiasa persoana juridica/fizica cu care s-a contractat efectuarea lucrarii, obiectivul de realizat, termenul de executie, pretul stabilit.

Prin contestatie, petenta sustine ca in anul 2006 obtine de la Primaria Orasului ..., in urma depunerii documentatiei necesare, autorizatia de constructie privind "extinderea si modernizarea halei de productie cu birouri regim de inaltime p+1 si imprejmuire", cu o perioada de valabilitate de 12 luni.

Societatea X S.R.L. a demarat procesul investitional in anul 2006 si in baza autorizatiei de constructie nr...., emisa de Primaria orasului ..., a inceput lucrarile de reabilitare la imobilul Atelier ..., urmand ca dupa finalizarea investitiei acest imobil sa fie inchiriat societatii Y.

Petenta considera ca fiind nefondata si nejustificata suspiciunea organelor de inspectie fiscala cu privire la realizarea lucrarilor la imobilul despre care se face vorbire in Raportul de inspectie fiscala si anume: "In lipsa informatiilor solicitate, organele de inspectie fiscala au suspiciunea ca aceste lucrari nu s-au efectuat".

Societatea X S.R.L. a respectat conditiile de fond conform art. 145 alin. (2) Cod Fiscal, achizitiile de bunuri si servicii fiind direct legate de constructia imobilului ce va fi exploatat de societate in regim de taxare. Mai exact, scopul investitiei este strict cel legat de desfășurarea unei activități economice.

De asemenea, petenta subliniaza ca in Raportul de inspectie nu se face vorbire despre respectarea , atat de catre petenta, cat si de furnizorii acesteia, a obligatiilor declarative prevazute de lege, respectiv Declaratia 394 informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național.

In drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

a) operațiuni taxabile”,

iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea

adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, art.49 alin.(2), art.64 și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală precizează:

Art.49 alin.(2): *“Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege”*

Art.64: *“... Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituite probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”*

Art.65 alin.(1): *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

În susținerea contestației petenta depune documentația înregistrată la Primăria ..., jud.Hunedoara, în vederea eliberării:

- Certificatului de urbanism nr....;
- Autorizației de construire nr....,

documentație care cuprinde Fișele tehnice de obținere a acordurilor de la E-On Gaz România, Enel Electrica Banat, DSP a jud.Hunedoara, acordul de mediu. Pe cale de consecință, afirmația organelor de inspecție fiscală ca *“nu au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală proiectul pentru autorizarea executării lucrărilor de construcție a atelierului din ... – obiectiv pentru care susțin că au achiziționat materialele și unde, de altfel, le-au utilizat, și nici autorizația de construcție prevăzută de Legea nr. 50/1991 rep. privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, ordinul de începere a lucrărilor, certificatul de urbanism prin care se certifică proprietarii terenului pe care se construiește și a construcției”*, nu se confirmă.

În vederea determinării realității și legalității tranzacțiilor comerciale cu SC R... SRL ... și SC R... S... SRL ..., identificate în evidența contabilă a SC X SRL ..., precum și a tranzacțiilor comerciale cu celelalte societăți înscrise în fișa contului 231.2, pentru care nu s-a acordat drept de deducere la TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcție, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorilor societății, câte o notă explicativă, fără însă a procedea la efectuarea unor eventuale verificări încrucisate, în vederea determinării modului în care a fost înregistrată în contabilitate, declarată în declarațiile fiscale și, eventual, virată, TVA colectată de aceste societăți pentru ale căror livrări petentei nu i se acorda drept de deducere.

Potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativă de către furnizor a TVA.

Potrivit pct.94 din Normele de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

„91.1. Solicitarea de explicații scrise se va face în timpul inspecției fiscale, ori de câte ori acestea sunt necesare pentru clarificarea și definitivarea constatărilor privind situația fiscală a contribuabilului.

91.2. În cazul în care persoana în cauză refuză să furnizeze explicațiile solicitate sau să răspundă la unele întrebări, organele de inspecție fiscală vor transmite întrebările printr-o adresă scrisă, stabilind un termen util de cel puțin 5 zile lucrătoare pentru formularea răspunsului. În cazul în care nu se primește răspunsul solicitat, se va consemna refuzul în raportul privind rezultatul inspecției fiscale sau în procesul-verbal.

91.3. În toate cazurile, explicațiile la întrebările puse de organele de inspecție fiscală se vor da în scris prin "nota explicativă".

91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere...”

Asa după cum se observa din textul legal citat, explicațiile scrise solicitate contribuabilului supus inspecției fiscale, au rolul de a clarifica situația fiscală a acestuia, neputând fi însă considerate baza pentru determinarea unor eventuale diferențe de impozite și taxe.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală rezultă că „din verificarea documentelor care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a acestor imobilizări, organele de inspecție fiscală nu au identificat elemente care să dovedească că acestea au fost realizate, prin faptul că:

- reprezentanții legali nu au prezentat documente din care să reiasă categoria în care se încadrează lucrările ce s-au efectuat la atelierul situat în localitatea ... strada ..., din care să reiasă că aceste lucrări nu necesită autorizația de construire;

-reprezentanții legali nu au făcut dovada existenței personalului calificat pentru executarea unor astfel de lucrări;

-desi s-au solicitat documente justificative în conformitate cu prevederile legale enunțate la prezentul capitol, singurele documente puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală în susținerea imobilizărilor efectuate la atelierul situat în localitatea ... strada sunt facturile emise de furnizorii de materiale de construcții.”

Având în vedere că prevederile legale în materie de TVA nu conțin trimiteri specifice cu privire la modul în care trebuie analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA, ci stabilesc că și condiție formală pentru exercitarea dreptului de deducere, necesitatea deținerii unei facturi care să consemneze achiziția respectivă și care să fie întocmită în conformitate cu prevederile art.155 alin.(19) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, forma la zi, și ca și condiție de fond, utilizarea achiziției în folosul operațiunilor taxabile, se constată că organele de inspecție fiscală au extins analiza dreptului de deducere în afara acestui cadru legal. Astfel, nerespectarea

unor prevederi legate de legislatia contabila nu poate fi legata de neacordarea dreptului de deducere a TVA, in conditiile in care legislatia fiscala nu precizeaza acest lucru, fapt mentionat si in practica Curtii Europene de Justitie.

Intrucat din actele existente la dosarul cauzei, organul de solutionare nu poate sa-si formeze o parere obiectiva despre modul in care bunurile achizitionate de SC X SRL , pentru care nu s-a acordat drept de deducere in suma de ... lei , au fost destinate utilizarii în folosul operațiunilor taxabile ale petentei, se va face aplicatiunea art.216 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, „*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.*”

Totodata, pe baza principiului de drept “accesoriul urmeaza principalul” si avand in vedere ca baza care a generat accesoriile contestate a fost desfiintata, pentru suma totala de ... lei reprezentand accesorii aferente TVA stabilita suplimentar, se va face aplicatiunea aceleiasi temeii de drept mentionat mai sus.

Prin Ordinul ANAF 450/ 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la pct.11.6 se precizeaza:

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

b) Cu privire la capatul de cerere privind Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr...., cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestația este lipsită de interes.

In baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală, a fost emisă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr...., act administrativ fiscal pe care petenta îl contestă.

In drept, potrivit dispozițiilor art.109 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, referitor la rezultatele inspecției fiscale, se precizează că:

“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. ...

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.”

De asemenea, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, la art.110 alin.(3), referitor la titlu de creanță, se precizează că:

“(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”

Totodată potrivit art.205 din același act normativ, se stipulează:

Art.205 “(1) *Impotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care se consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.*

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat. [...]*”

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care se consideră că a fost lezat în drepturile sale.

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se reține că petenta se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art.205 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, deci nu a fost lezată în vreun interes al său prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.....

Articolul 217 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează că:

“(1) *Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei*”.

Prin urmare, ținând cont de prevederile legale menționate, considerentele prezentate, se va respinge ca fiind lipsită de interes contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere, în baza

prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.d) din OANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca:...d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim.”*

c) Referitor la atacarea de către petentă a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...., facem precizarea ca prin adresa nr... emisa de DGRFP Timisoara, dosarul contestatiei a fost transmis catre AJFP Hunedoara-Inspectia fiscala, spre competenta solutionare privind acest capat de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală in baza referatului nr. se

D E C I D E :

1. Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.... privind suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei – TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere;
- ... lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente;
- ... lei – penalitati aferente,

urmand să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare, de catre o alta echipa decat cea care a intocmit actul atacat.

2. Respingerea, ca fiind lipsita de interes, a contestatiei formulată de SC X SRL impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.....

3. Prezenta decizie se comunica la:

- SC X SRL cu sediul in localitatea ... jud.Hunedoara;
- DGRFP Timisoara - AJFP Hunedoara-Inspectia Fiscala.

3. Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...