

**DECIZIA** nr 485/2013  
privind solutionarea contestatiei formulate de  
**SC X SRL**, inregistrata la  
D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 2, cu adresele nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 2 sub nr. x, il constituie :

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, comunicata in data de **12.12.2012**, emisa de AFP Sector 2 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

A – cu privire la decontul de TVA nr. x:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

B – cu privire la decontul de TVA nr. x:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

2. - Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. La data de 22.12.2008 societatea a efectuat o operatiune intracomunitara in valoare de x euro scutita de TVA. Prin RIF-ul nr. X s-a impus plata pentru aceasta operatiune a TVA in suma de x lei.

Prin nota contabila 337 din noiembrie 2011 a inregistrat 4424 = 4482 pentru suma de x lei si a declarat in decontul de TVA al lunii decembrie 2011, la rd 15 "regularizari taxa colectata", suma de (-) x lei.

Urmare controlului efectuat in anul 2012, s-a stabilit ca aceasta operatiune nu este scutita de TVA, intrucat beneficiarului SC x SRL nu i se confirma validitatea codului de TVA in sistemul VIES.

Insa beneficiarul detine codul de TVA de la data de 30.03.2007, conform documentelor anexate la contestatie, respectiv:

- declaratie de inregistrare la Agenzia delle Entrate din 04.04.2007;
- certificat eliberat de Camera de Comert, Industrie, Artizanat si Agricultura din X – Oficiul de Inregistrare a Societatilor din data de 06.04.2007;
- Certificatul eliberat de Agenzia delle Entrate, Directia Provinciala din X, Biroul teritorial din x din data de 21.10.2011;

- Instiintari pentru operatori intracomunitari eliberata de Agenzia de Venituri din data de 12.10.2011.

2. Referitor la TVA in suma de x lei, aceasta a rezultat urmare unei erori materiale, respectiv TVA inregistrata prin factura fiscala SEM x, care a fost inregistrata eronat in suma de x lei, fata de x lei.

Drept urmare, s-a procedat la corectarea acestei erori materiale, conform art. 159 din Codul fiscal.

3. Referitor la TVA in suma de x lei reprezentand avans achitat catre SC X SRL:

Intre cele doua parti s-a incheiat contractul de antrepriza nr. x. In baza devizului de lucrari, societatea a efectuat plata avansului in valoare de x euro catre SC X SRL care, conform contractului, se obliga sa execute lucrari de consolidare, hidroizolare, respectiv de restructurare si extindere a imobilului din x.

In data de 04.01.2012 a fost comunicata societatii, de catre x, Incheierea nr. x prin care se dispune admiterea dreptului de somatie in favoarea SC X SRL, procedura fiind introdusa de x prin dosarul de executare nr. x.

Societatea a procedat la suspendarea provizorie a acestei somatii prin dosarul nr. x aflat pe rolul Judecatoriei Sectorului 2, depunand contestatie la executare si suspendarea executarii silite prin dosarul nr. x pe rol la Judecatoria Sector 2.

Avand in vedere noua situatie juridica a imobilului din strada X, precum si de posibilele consecinte ale acestui litigiu, a luat decizia de a amana lucrarile. De asemenea, a solicitat furnizorului rambursarea avansului, inasa nu s-a dat curs solicitarii respective, pe motiv ca rambursarea va avea loc numai in situatia in care lucrarile nu vor mai putea fi executate.

Suma de x lei confirma demersurile si intentiile clare ale societatii de a efectua lucrari in conformitate cu dispozitiile art. 145 din Codul fiscal.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X x, AFP Sector 2 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

A – cu privire la decontul de TVA nr. x:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

B – cu privire la decontul de TVA nr. x:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

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

**SC X SRL** este inmatriculata la ORC sub nr. x si are CIF RO x.

Organele de control din cadrul AFP Sector 2 au efectuat control anticipat la **SC X SRL**, cu privire la DNOR nr. x si nr. x, pentru perioada 01.05.2011 – 30.11.2011, respectiv 01.12.2011 – 31.12.2011, care s-a finalizat prin emiterea

Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-a stabilit suplimentar TVA in suma de x lei.

Din constatatarile consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. X x, rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata in suma totala de x lei provine din :

A. Pentru perioada 01.05.2011 – 30.11.2011, cu privire la decontul de TVA in suma de x:

1. TVA colectata suplimentar:

- x lei – suma inregistrata in luna noiembrie 2011, prin nota contabila nr 337, astfel 4424 = 4482 si declarata cu semnul minus la rd 15 “Regularizari taxa colectata” din decontul de TVA al lunii noiembrie; reprezinta TVA colectata suplimentar prin RIF nr. X, pe motiv ca societatea nu a respectat dispozitiile art. 143 alin 2 lit a din Codul fiscal ;

2. TVA nedeductibila in suma de x lei, care se compune din:

- x lei – TVA aferenta achizitiilor de combustibil pentru care nu au fost prezentate documente justificative privind utilizarea exclusiva pe categoriile exceptate potrivit dispozitiilor legale;

- x lei – TVA aferenta achizitiei unui mijloc fix – imobil rezultata ca diferenta intre x lei evidentiata in contabilitate si in decontul de TVA al lunii noiembrie 2011 si x lei, suma ce trebuia evidentiata in factura de achizitie;

- x lei – TVA aferenta facturii x incheiat cu SC x SA, intrucat inscrisurile din factura nu corespund constatarilor din procesul-verbal de cercetare la fata locului nr. x;

3. (-) x lei – TVA cu drept de deducere si nesolicitata la rambursare;

B – Pentru perioada 01.12.2011 – 31.12.2011, cu privire la decontul de TVA nr. x:

TVA nedeductibila in suma de x lei, care se compune din:

- x lei - TVA nedeductibila aferenta avansurilor si serviciilor facturate de SC X SRL, pe motiv ca nu a prezentat alte documente justificative din care sa reiasa ca achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile;

- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de combustibil.

De asemenea, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, organele de control au stabilit accesorii aferente TVA in suma totala de x lei, care se compun din:

A – cu privire la decontul de TVA nr. x:

- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;

- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

B – cu privire la decontul de TVA nr. x:

- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;

- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Societatea isi motiveaza contestatia numai in ceea ce priveste urmatoarele diferente stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala:

- x lei - TVA colectata suplimentar;

- x lei - TVA nedeductibila;

- x lei - TVA nedeductibila.

**1. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA inregistrata in luna noiembrie 2011, prin nota contabila nr 337, astfel 4424 = 4482 si declarata cu semnul minus la rd 15 "Regularizari taxa colectata" din decontul de TVA al lunii noiembrie:**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei, in conditiile in care documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale privind detinerea unui cod valid de inregistrare in scopuri de TVA pentru operatorul intracomunitar xSRL nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.***

**In fapt**, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. X x in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata, societatea a inregistrat in luna noiembrie 2011, suma de x lei, prin nota contabila nr 337, astfel 4424 = 4482, si a declarat aceeasi suma, cu semnul minus, la rd 15 "Regularizari taxa colectata" in decontul de TVA al lunii noiembrie.

Intrucat societatea nu a justificat cu documente operatiunea de mai sus, inregistrata atat in contabilitate, cat si in decontul de TVA, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia de colecta TVA in suma de x lei.

De asemenea, au constatat ca suma respectiva reprezinta TVA colectata suplimentar prin RIF nr. X, pe motiv ca societatea nu a respectat dispozitiile art. 143 alin 2 lit a din Codul fiscal.

Intrucat pe parcursul inspectiei fiscale, societatea a prezentat documente noi privind detinerea unui cod valid de inregistrare in scopuri de TVA pentru operatorul intracomunitar xSRL, acestea au solicitat SMIF istoricul validitatii acestui cod; SMIF a confirmat validitatea codului de inregistrare in scopuri de TVA incepand cu data de 05.11.2011.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 128 alin 9, art. 143 alin 2 lit a si art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

**„Art. 128 (9)** Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

**„Art. 143 (2)** Sunt, de asemenea, **scutite de taxă** următoarele:

**a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru**, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 152<sup>2</sup>.”

**“Art. 156<sup>2</sup> (2)** Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în

care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 1 și art 10 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 1. - (1)** Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal. (...)

**(4)** Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză. (...)

**(8) Dacă inspectia fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective,** în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

“**Art. 10. - (1)** Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

**a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;**

**b)** documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

**c)** orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt membru și dacă este justificată cu factură care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155, alin. (5) din Codul fiscal, documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru si, dupa caz, orice alt document justificativ prevazut de lege.

Astfel, art. 155 alin. (5) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[... ] f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că unul din elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină factura este codul de înregistrare în scop de TVA al beneficiarului.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

1. In data de 22.12.2008, societatea a efectuat o livrare intracomunitara beneficiarul livrării fiind o societate din Italia, respectiv xSRL. La data livrării, tratamentul fiscal al operațiunii aplicat de societate a fost cel prevăzut de art. 143 alin 2 lit a din Codul fiscal.

2. Cu privire la perioada 01.01.2006 – 30.04.2011, societatea a fost supusa inspectiei fiscale finalizata prin Raportul de inspectie fiscala nr. X. Potrivit constatarilor organelor de control, societatea nu a respectat dispozitiile art. 143 alin 2 lit a din Codul fiscal, referitoare la comunicarea de catre beneficiarul livrării, xSRL, a unui cod valid de inregistrare in scopuri de TVA furnizorului.

Drept pentru care, prin acest raport de inspectie fiscala s-a stabilit suplimentar TVA colectata in suma de x lei.

3. Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. X x in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata, societatea a inregistrat in luna noiembrie 2011, suma de x lei, prin nota contabila nr 337, astfel 4424 = 4482, si a declarat aceeasi suma, cu semnul minus, la rd 15 “Regularizari taxa colectata” in decontul de TVA al lunii noiembrie.

Intrucat pe parcursul inspectiei fiscale, societatea a prezentat documente noi privind detinerea unui cod valid de inregistrare in scopuri de TVA pentru operatorul intracomunitar xSRL, acestea au solicitat SMIF istoricul validitatii acestui cod; SMIF a confirmat validitatea codului de inregistrare in scopuri de TVA incepand cu data de 05.11.2011.

Drept pentru care, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu suma de x lei si au calculat TVA colectata suplimentar in suma de x lei.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca in sustinerea contestatiei, societatea invoca faptul ca partenerul italian detine un cod valid de TVA din data de 30.03.2007, anexand in copie o serie de documente (declaratia de inregistrare la Agenzia delle Entrate din 04.04.2007; certificatul eliberat de Camera de Comert, Industrie, Artizanat si Agricultura din X – Oficiul de Inregistrare a Societatilor din data de 06.04.2007; Certificatul eliberat de Agenzia delle Entrate, Directia Provinciala din X, Biroul teritorial din X din data de 21.10.2011; Instiintarea pentru operatori intracomunitari eliberata de Agenzia de Venituri din data de 12.10.2011), prin adresa nr. 11663/01.02.2013), Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB a cerut Directiei Generale de Informatii Fiscale din cadrul aceleiasi institutii, informatii referitoare la valabilitatea codului de TVA al operatorului xSRL, pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2011.

Prin adresa nr. x, transmisa organului de solutionare a contestatiei prin adresa nr. x, Directia Generala de Informatii Fiscale din cadrul ANAF a transmis

atasat raspunsul primit in data de 16.05.2013 de la autoritatile din Italia, prin care se precizeaza:

**“In conformitate cu legislatia italiana in vigoare privind statutul de operator intracomunitar, codul de TVA IT 01009240571 este autorizat sa faca tranzactii intracomunitare incepand din data de 05.11.2011.**

De altfel, si din adresa de raspuns nr. x, rezulta ca detinea un cod valabil incepand cu data de 05.11.2011.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, in mod eronat, societatea a inregistrat in luna noiembrie 2011, suma de x lei, prin nota contabila nr 337, astfel 4424 = 4482, si a declarat aceeasi suma, cu semnul minus, la rd 15 “Regularizari taxa colectata” in decontul de TVA al lunii noiembrie 2011, considerand ca detine un cod valid de inregistrare in scopuri de TVA pentru operatorul intracomunitar xSRL, cu privire la livrarea intracomunitara din data de 22.12.2008.

Invocarea de catre contestatara a faptului ca tranzactia a fost efectuata in luna decembrie 2008, moment in care nu exista obligatia inscrierii in ROI decat incepand cu 2010, este neintemeiata, intrucat inscrierea in ROI din anul 2010 vizeaza legislatia din Romania, ori, in speta se analizeaza validitatea codului de TVA al partenerului italian, organele in drept din Italia precizand foarte clar ca societatea italiana este autorizata sa efectueze tranzactii intracomunitare incepand cu data de 05.11.2011. Ori tocmai acest aspect se analizeaza in vederea acordarii/neacordarii scutirii de TVA pentru livrarile intracomunitare care sunt tranzactii intracomunitare.

Astfel, in mod corect, organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 128, alin. (9) si art. 143, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit ca livrarile de bunuri facturate catre xSRL nu sunt scutite de TVA cu drept de deducere, intrucat nu indeplinesc conditia de scutire prevazuta la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acestea fiind asimilate livrarilor interne de bunuri, pentru care se colecteaza TVA, conform prevederilor art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care, in mod corect, au retinut ca operatiunea inregistrata de societate in luna noiembrie 2011, prin nota contabila nr 337, respectiv 4424 = 4482, si declarata cu semnul minus, la rd 15 “Regularizari taxa colectata” in decontul de TVA al lunii noiembrie 2011, este nelegala.

Drept pentru care, contestatia formulata de **SC X SRL** urmeaza a se respinge ca neintemeiata cu privire la suma de x lei reprezentand TVA individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

**3.2 Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiei unui mijloc fix – imobil rezultata ca diferenta intre x lei evidentiata in contabilitate si in decontul de TVA al lunii noiembrie 2011 si x lei, suma ce trebuia evidentiata in factura de achizitie:**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA in suma de x lei, in conditiile in care exista diferente intre taxa pe valoarea adaugata***

***evidentiata in contabilitate si in decontul de TVA al lunii noiembrie 2011 si suma ce trebuia evidentiata in factura de achizitie, iar aceasta, nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei, nu a facut dovada corectiei facturii fiscale, potrivit dispozitiilor legale in vigoare.***

**In fapt**, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, suma de x lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unui mijloc fix – imobil efectuata in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x.

In evidenta contabila si in decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011, societatea a inregistrat TVA in suma de x lei reprezentand regularizare avans aferent achizitiei imobilului situat in x, suma ce a rezulta dintr-un calcul aritmetic si nu din documentele fiscale.

Conform facturii SEM x emisa de SC x SA, prin care s-a achizitionat imobilul respectiv, s-a evidenciat TVA in suma de x lei.

Drept pentru care, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA in suma de x lei (x lei – x lei).

**In drept**, conform prevederilor art.146 alin 1 lit a, art. 155 alin 5 si art. 159 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct 81<sup>2</sup> din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

**“Art. 146. - (1)** Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

**“Art. 155 (5)** Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

**j)** indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei.”

**« Art. 159 (3)** Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup>.»

Norme metodologice :

**« 81<sup>2</sup>. – (3)** Organele de inspecție fiscală 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 inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator** în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite



informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.

(4) Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (3) din Codul fiscal, vor înscrie aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, care vor fi preluate de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi. Pentru a evita situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii vor menționa că sunt emise după inspecția fiscală. Beneficiarii vor avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup> din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, în cazul în care facturile fiscale aferente achizițiilor, verificate urmare inspecției fiscale, sunt incorecte, organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea **dacă pe perioada desfășurării controlului** documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.

În speta, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele în legătura cu TVA dedusă de societate în suma de x lei:

- suma de x lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției unui mijloc fix – imobil efectuată în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. x;

- în evidența contabilă și în decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011, societatea a înregistrat TVA în suma de x lei reprezentând regularizare avans aferent achiziției imobilului situat în x, suma ce a rezulta dintr-un calcul aritmetic și nu din documentele fiscale;

- conform facturii SEM x emisă de SC x SA, prin care s-a achiziționat imobilul respectiv, s-a evidențiat TVA în suma de x lei;

Drept pentru care, AFP Sector 2 nu a admis la deducere TVA în suma de x lei (x lei – x lei).

Se reține că, prin contestația formulată societatea recunoaște că există erori în ceea ce privește TVA suma de x lei, însă subliniază că a procedat la corectarea acestora, conform art. 159 din Codul fiscal.

Cu privire la acest aspect, prin referatul cu propuneri de soluționare a cauzei, organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

**“Mentionăm ca factura de corecție la care se face referire nu a fost prezentată echipei de control în timpul inspecției fiscale și nici ulterior (la discuția finală sau ca dovadă în susținerea contestației).”**

Trebuie subliniat și faptul că prevederile legale invocate de către contestatară, respectiv art. 159 din Codul fiscal, reglementează situațiile specifice în care organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea

adăugată, respectiv cazul în care, urmare a verificărilor efectuate, constată că documentele în baza cărora a fost exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, nu conțin toate informațiile și/sau conțin informații incorecte, **însă cu condiționarea respectării cerinței privind corectarea acestor documente în timpul desfășurării controlului.**

Or, așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a făcut dovada corectării facturii SEM x emisa de SC x SA în timpul desfășurării controlului.

Prin urmare, susținerile contestatarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și nici să releve o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat **SC X SRL** drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei (x lei – x lei), pentru care nu se face dovada detinerii unui document (factura) legal întocmit.

Drept pentru care, contestatia formulata de **SC X SRL** urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente, cu privire la suma de x lei reprezentand TVA individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

### **3.3 Referitor la suma de x lei reprezentand TVA nedeductibila aferenta avansului si serviciilor facturate de SC X SRL:**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma totala de x lei aferenta avansurilor si serviciilor facturate de SC X SRL, în condițiile în care nu justifică cu documente ca achizițiile sunt destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere, în sensul art. 145 alin. 2 din Codul fiscal.***

**În fapt**, potrivit constatarilor organele de control au stabilit ca societatea nu are drept de deducere cu privire la TVA in suma de x lei aferenta avansului si serviciilor facturate de SC X SRL, pe motiv ca nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa ca achizițiile sunt destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere, în sensul art. 145 alin. 2 din Codul fiscal.

**În drept**, în conformitate cu dispozițiile art. 134<sup>1</sup>, art. 145 alin. 1 si 2 lit.a), art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

« **Art. 134<sup>1</sup>.** - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. (...)

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

“Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

**a) operațiuni taxabile**”.

“Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective. De altfel, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de catre contribuabili.**

De asemenea, în cazul serviciilor de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, aceste servicii sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **simpla achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului/serviciului achizitionat.**

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

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

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile**. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

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

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele, cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, contestata:

1. In data de 15.06.2011, a fost incheiat contractul de antrepriza nr. x, intre SC X SRL, in calitate de contractant si contestatara, in calitate de beneficiar, potrivit caruia:

“Clientul intentioneaza sa acrediteze contractantului executia de lucrari substantiale de reconstructie si adaptare igienico-sanitara a imobilului situat in x.”

“Contractantul se obliga sa execute lucrarile in conformitate cu legislatia in vigoare, cu regulile de natura tehnica, operele descrise, proiectul metric prezentat in devizul de lucrari, ce va fi atasat la contract.”

“Pretul este determinat pentru a masura fiecare element. Pentru plata fiecărei lucrari va fi luat ca referinta devizul de lucrari, anexat prezentului contract. Toate preturile prezente in devizul de lucrari nu vor include TVA.”

“Platile vor fi efectuate astfel: la emiterea facturilor fiscale de catre constructor, acesta procedand in functie de necesitatile impuse de stadiul lucrarilor, astfel incat sa respecte termenele tehnice ale lucrarilor.”

Conform Anexei la contract, pct 2, “Contractantul se angajeaza ca in termen de maxim 30 de zile de la primirea avansului, sa inceapa lucrarile ce fac obiectul prezentului contract.”

2. Societatea a achitat in data de 09.11.2011 din contul domnului x, suma de x euro reprezentand “avans la contractul de prestari servicii nr. x in contul SC X SRL – RO x.

3. Cu privire la suma de x euro, contestatara a prezentat contractul de finantare din data de 08.11.2011, prin care domnul x finanteaza SC X SRL cu aceasta suma, operatiunea fiind inregistrata in evidenta contabila ca o plata catre furnizori (nota contabila x).

4. In luna decembrie 2011, SC X SRL a emis catre SC X SRL, doua facturi:  
- nr. x, in valoare de x lei, din care TVA in suma de x lei, reprezentand “avans lucrari prestari servicii ctr. nr. x (echivalentul a x euro)”;  
- nr. x, in valoare totala de x lei, din care TVA in suma de x lei reprezentand **“prestari servicii conform contract nr. x”**, cu privire la care societatea nu a prezentat situatii de lucrari sau rapoarte de activitate.

5. Din analiza balantei de verificare incheiata la data de 31.07.2012, solicitata de echipa de control, nu rezulta modificari ale contului 212.01 Cladire X, respectiv modernizari efectuate, iar soldul contului 4092.17 x SRL, nu inregistreaza modificari fata de data de 31.12.2011.

6. Potrivit precizarilor din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, „societatea nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici la data data discutiei finale, documente din care sa rezulte necesitatea avansurilor achitate furnizorului SC X SRL, serviciile prestate de acesta, situatii de lucrari intocmite de prestator si acceptate de beneficiar, respectiv indeplinirea obligatiilor contractuale.”

In ceea ce priveste dreptul contestatarilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

“Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”

Se retine ca, desi societatea avea posibilitatea de a depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca nu au fost analizate anterior de organele fiscale, aceasta nu a facut-o.

7. Prin adresa nr. x, organele de inspectie fiscala au solicitat contestatarea sa precizeze care sunt demersurile efectuate in vederea obtinerii documentelor prevazute de procedura de autorizare a constructiilor si sa prezinte documente justificative in acest sens cu privire la lucrarile de modernizare a imobilului.

Drept urmare, prin adresa nr. x, aceasta a precizat ca **prestatorul „nu a inceput lucrarile de reconstructie si adaptare igienico-sanitara a imobilului situat in x, iar sumele platite au fost cu titlu de avans.** Intrucat imobilul mentionat face obiectul executarii silite in dosarul de executare nr. x al BEJ x, fiind pe rol o serie de procese atat la Judecatoria Sectorului 2, cat si la Tribunalul Bucuresti, societatea decide sa amane investitiile pana la reglementarea situatiei juridice a imobilului.”

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei **niciunul dintre argumentele societatii**, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Simpla contractare a serviciilor de catre societatea contestatara si plata unor avansuri catre prestator ***nu este suficienta*** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident rambursarea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

2. Desi potrivit facturii fiscale nr. x, in valoare totala de x lei, din care TVA in suma de x lei, **au fost facturate „prestari servicii** conform contract nr. x, societatea **nu a prezentat situatii de lucrări**, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate, in conditiile in care, potrivit dispozitiilor art. 134<sup>1</sup> din Codul fiscal, in functie de data emiterii sau data acceptarii acestora de catre beneficiari se stabileste exigibilitatea TVA.

Factura respectiva nu cuprinde detalii privind prestarile de servicii respective.

Mai mult, realitatea prestarii de servicii facturata este negata de insasi societatea contestatara care, prin adresa nr. x, subliniaza ca „**nu a inceput lucrarile** de reconstructie si adaptare igienico-sanitara a imobilului situat in str x”.

3. Devizul de lucrari anexat la contractul nr. x nu tine locul situatiei de lucrari **efectiv realizate**, cu atat mai mult cu cat inclusiv in cuprinsul contractului se mentioneaza:

“**Pretul este determinat pentru a masura fiecare element.** Pentru plata fiecarei lucrari va fi luat **ca referinta** devizul de lucrari, anexat prezentului contract. Toate preturile prezente in devizul de lucrari nu vor include TVA.”

“Platile vor fi efectuate astfel: la emiterea facturilor fiscale de catre constructor, acesta procedand **in functie de necesitatile impuse de stadiul lucrarilor**, astfel incat sa respecte termenele tehnice ale lucrarilor.”

4. Simpla prezentare a contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia și a unor documente care fac dovada litigiilor existente cu privire la imobilul ce face obiectul cauzei supusa solutionării, nu este suficientă pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adăugată, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă **numai în măsura în care societatea justifică cu documente:**

*A - prestarea efectivă în folosul operațiunilor sale taxabile a achizițiilor, potrivit facturii fiscale nr. x, în valoare totală de x lei, din care TVA în suma de x lei;*

*B - numărul de ore prestate pentru fiecare operațiune în parte;*

*C - resursele umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor în cauză;*

*D - modalitatea de calcul a comisioanelor stabilite pentru serviciile prestate facturate; s.a.*

Se reține că, din documentele anexate la dosarul cauzei, **nu rezulta** că avansul/ serviciile facturate de SC X SRL au fost achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile. Or, așa cum s-a arătat anterior, jurisprudența comunitară în materie, obligă persoanele impozabile să prezinte, la solicitarea autorităților fiscale abilitate, acele **dovezi obiective verosimile, pertinente și concludente**, care să susțină intenția declarată a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, simpla contractare a unor servicii și prezentarea facturilor emise neputând asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă.

De asemenea, faptul că nici cu ocazia inspecției fiscale, nici în susținerea contestației, societatea contestată nu a depus niciun document din care să rezulte că acestea sunt utilizate pentru operațiuni aferente activității sale economice pentru care ar fi fost îndreptățită să deducă taxa, deși potrivit art. 206 și art. 213 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, avea această posibilitate.

5. Faptul că societatea a decis să amâne investițiile până la reglementarea situației juridice a imobilului, nu justifică acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă avansului plătit în contul contractului de prestări de servicii nr. x, cu atât mai mult cu cât realitatea prestării de servicii facturată prin factura fiscală nr. x este negată de însăși societatea contestată care, prin adresa nr. x, subliniază că „**nu a început lucrările** de reconstrucție și adaptare igienico-sanitară a imobilului situat în x”.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că **SC X SA** nu a prezentat documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că aceasta nu are drept de deducere a TVA în sumă de x lei aferentă avansului și serviciilor facturate de SC X SRL, fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

### **3.4. Referitor la TVA în suma de x lei x:**

***Cauza supusa solutionării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București prin Serviciul solutionare contestații se***

**poate pronunța pe fond asupra acestui capat de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.**

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala, organele de control au stabilit urmatoarele diferente de obligatii de plata:

- (-) x lei – TVA cu drept de deducere și nesolicitata la rambursare;
- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizițiilor de combustibil pentru care nu au fost prezentate documente justificative privind utilizarea exclusiva pe categoriile exceptate potrivit dispozitiilor legale;
- x lei – TVA nedeductibila aferenta facturii x incheiat cu SC x SA, intrucat inscrierile din factura nu corespund constatarilor din procesul-verbal de cercetare la fata locului nr. x;
- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizițiilor de combustibil.

Prin contestatia formulata, **societatea** nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capat de cerere.

**In drept**, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) și art. 213 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, republicat:

**“Art. 206 - (1)** Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt și de drept**;
- d) dovezile pe care se întemeiază;
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

« **Art. 213 (5)** Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** »

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011:

« **2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept** pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. »

Se retine ca prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; în ceea ce privește suma de x lei reprezentând TVA nedeductibila, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească,



regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 din Codul Civil, potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. x în dosarul nr. x, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea deși se îndreaptă cu contestația și împotriva sumei de x lei reprezentând TVA nedeductibilă, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **SC X SRL**, cu privire la TVA în suma de x lei individualizată prin Decizia de impunere nr. X emisă de Serviciul AFP Sector 2, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să conteste această sumă, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

### **3.5. Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x:**

***Cauza supusa soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală contestată nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată și accesorii ale acestora și nici nu vizează măsuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte măsuri de îndeplinit de către societate, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intra în competența Serviciului soluționare contestații.***

**In fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x, organele de inspecție fiscală au dispus societății să întocmească și să depună corect declarațiile 394 pentru anul 2011 conform evidentei contabile.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Art. 205. - (1)** Împotriva 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."

**"Art. 209 - (1)** Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

**a)** structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care **au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale**, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală. (...)"

De asemenea, OMFP nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede:

"1. Formularul "Dispozitie 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. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

Intrucat masurile dispuse in sarcina **SC X SRL** nu vizeaza nici stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat si nici masuri de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

**"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente"**.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, care stabileste:

**"5.3.** Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, **altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală**, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente. "

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector 2 - Activitatea de Inspectie Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

### **3.6. Referitor la accesorii in suma de x lei aferente TVA:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile in suma de x lei aferente TVA, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1 - 3.4 ale prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei), iar, pe de alta parte, societatea nu a prezentat argumente si documente din care sa rezulte un alt mod de calcul al acestora.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, organele de control au stabilit accesorii aferente TVA in suma totala de x lei, care se compun din:

A – cu privire la decontul de TVA nr. x:

- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA, pentru perioada 26.12.2011 – 21.11.2012;

- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA, pentru perioada 27.03.2012 – 21.11.2012.

B – cu privire la decontul de TVA nr. x:

- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA, pentru perioada 26.01.2012 – 21.11.2012;

- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA, pentru perioada 27.04.2012 – 21.11.2012.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« **Art. 120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

**(2)** Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120<sup>1</sup> (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

**(2)** Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

**a)** dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

**b)** dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

**c)** după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

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

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi/majorari si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de

creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile/majorarile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. X, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care la pct. 3.1 - 3.4 ale prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) reprezentand TVA, iar, pe de alta parte, societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta ca aceasta datoreaza si suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei), cu titlu de dobanzi/majorari si penalitati de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale".

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC X SRL**, cu privire la accesoriile aferente TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 1 si art 10 din OMFP nr. 2222/2006, art. 128 alin 9, art. 134<sup>1</sup>, art. 143 alin 2 lit a, art. 145 alin. 1 si 2 lit. a), art. 146, art.146 alin 1 lit a, art. 155 alin 5, art. 156<sup>2</sup> si art. 159 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct 81<sup>2</sup> din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, OMFP nr. 1939/2004, pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1), art. 209 alin. (1), art. 213 alin. (5), art. 216 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

## DECIDE

1. Respinge contestatia formulata de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

2. Transmite, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector 2 - Activitatea de Inspectie Fiscala, capatul de cerere al contestatiei formulata de **SC X SRL** cu privire la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

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