

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 23 din 26.01.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in str., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. /30.12.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. /29.12.2009, inregistrata sub nr. /30.12.2009 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL nr. /17.12.2009, inregistrata sub nr. /17.12.2009.

Obiectul contestatiei, astfel cum a fost precizata prin adresa inregistrata sub nr. /15.01.2010, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.10.2009 si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. mmm/30.10.2009, ambele emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009 si comunicate sub semnatura in data de 07.12.2009.

SC ABC SRL contesta suma de **R lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare.

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, coroborate cu pct. 5.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru perioada 01.01.2008-30.06.2009, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. /2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.10.2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de D lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

De asemenea, prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. mmm/30.10.2009 organele de control au dispus SC ABC SRL preluarea sumei de R4 lei reprezentand TVA aferenta serviciilor in contul 4428 "TVA neexigibila" si deducerea ulterioara a TVA, la data la care sunt indeplinite prevederile legale care permit solicitarea la rambursare.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere contestate, aratand urmatoarele:

1. Pentru suma de R1 lei respinsa pe motiv ca facturile sunt in copie, in timpul controlului au fost puse la dispozitia inspectorilor fiscali, dar fara a fi luate in considerare, urmatoarele facturi:

- factura nr./01.07.2008 de la Ooo - original;
- factura nr./30.07.2008 de la Ddd si factura nr./01.10.2008 de la Aaa - duplicate;
- factura nr./15.10.2008 de la Ggg - nu s-a dedus TVA din aceasta factura.

2. Pentru suma de R2 lei respinsa pe motiv ca nu s-a justificat realitatea serviciilor, societatea sustine ca:

- TVA in suma de R2x lei este din facturile de la Ddd si reprezinta cheltuieli efectuate pentru raportul de evaluare necesar finantarii, justificate cu contracte si rapoarte de evaluare;
- TVA in suma de R2y lei este din facturile de la Ppp si reprezinta cheltuieli pentru crearea si gazduirea site-ului www.....ro, dovada fiind insusi site-ul;
- TVA in suma de R2z lei din facturile de traduceri de la Ccc, inspectorii fiscali nesolicitant documentele traduse care pot fi puse oricand la dispozitie.

3. Nu este de acord cu nededucerea TVA in suma de R3 lei aferenta chiriei platite catre Mmm deoarece a prezentat notificarea si nu exista temei legal pentru refuzul deductiei acestei sume.

4. Suma de R4 lei reprezinta TVA pentru cheltuieli dovedite prin contracte, facturi, dovezi privind efectuarea serviciilor necesare pregatirii unui teren spre constructie si este deductibila, conform art. 145 si art. 146 din Codul fiscal. Desi inspectorii fiscali au recunoscut ca serviciile sunt destinate unei operatiuni taxabile, prin aplicarea art. 147 alin. (2) din Codul fiscal acestia considera ca indeplinirea conditiilor si formalitatilor pentru exercitarea dreptului de deductie este legata de obtinerea de venituri taxabile, conditie care nu apare nicaieri in lege.

Urmare solicitarii organului de solutionare a contestatiei, cu adresa nr./15.01.2010 SC ABC SRL a prezentat urmatoarele documente si precizari cu privire la sustinerile din contestatia formulata:

- jurnalul de cumparari din luna octombrie 2008 (pg. 1/2) si jurnalul de cumparari din luna martie 2009 (pg. 1/1) din care sa rezulte ca nu a dedus TVA din factura de la Ggg;
- pentru facturile in original sau duplicat s-au atasat copii scanate, deoarece originalele trebuie pastrate de societate;
- notificarea privind taxarea operatiunilor de inchiriere nr. ffff;
- cateva contracte traduse pentru dovedirea serviciilor de traducere;
- copie dupa prima pagina a site-ului;
- un raport de evaluare intocmit de Ddd, cu mentiunea ca mai exista si altele, iar serviciile nu sunt de consultanta pentru a fi necesare rapoarte de activitate;
- pentru suma R4 lei, inspectorii au primit toate dovezile necesare, dar au refuzat exigibilitatea TVA fara temei legal.

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

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.10.2009, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de D lei si au aprobat la rambursare TVA in suma de A lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009 rezulta ca SC ABC SRL are ca obiect principal de activitate "dezvoltare (promovare) imobiliara" (cod CAEN 4110) si nu a realizat venituri in perioada verificata.

Organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de D lei, din care:

- D1 lei TVA aferenta unor documente emise pe numele unor persoane fizice;

- D2 lei TVA aferenta facturilor pentru care societatea nu a prezentat originalul documentelor conform art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, iar facturile in copie nu au fost reconstituite conform O.M.F.P. nr. 1.850/2005;

- D3 lei TVA respinsa la rambursare pentru servicii achizitionate fara a fi destinate operatiunilor taxabile in sensul art. 145 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal;

- D4 lei TVA pentru care nu s-au prezentat documente justificative;

- R3 lei TVA din factura de chirie nr./18.03.2008 emisa de Mmm, pentru care s-a prezentat notificarea nr. hhhh/13.06.2009, prin care furnizorul a optat pentru taxare incepand cu data de 15.10.2009;

- R4 lei TVA respinsa la rambursare pentru servicii de proiectare, obtinere avize, creare site pentru publicitate, publicitate, rapoarte evaluare teren, efectuate in vederea realizarii proiectului S..... pe terenul din, jud., tarla, parcela, care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, conform art. 145 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, societatea urmand sa-si exercite dreptul de deducere in conformitate cu art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

3.1. Cu privire la decizia de impunere nr. xxx/30.10.2009

3.1.1. Referitor la TVA in suma de R1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata din facturi-duplicat, in conditiile in care organele de inspectie au considerat ca facturile in copie nu au fost reconstituite conform reglementarilor contabile si nu au verificat existenta duplicatelor, conform reglementarilor specifice in materie de TVA si nici realitatea operatiunilor consemnate in facturile respective.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere nr. xxx/30.10.2009 o diferenta suplimentara de TVA in suma de D2 lei aferenta facturilor prezentate in copie si nereconstituite conform O.M.F.P. nr. 1.850/2005.

SC ABC SRL contesta in parte diferenta stabilita, respectiv suma de R1 lei, sustinand ca detine originalul pentru factura nr. .../01.07.2008 de la Ooo (TVA - lei), duplicate pentru facturile nr. .../30.07.2008 de la Ddd (TVA - lei) si nr./01.10.2008 de la Aaa (TVA - lei), iar din factura nr./15.10.2008 de la Ggg nu s-a dedus TVA in suma de lei.

In drept, potrivit art. 146 si art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

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

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

"Art. 147¹. - (1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, **pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145-147.

(2) In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, **persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi**, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza conditiile necesare aplicarii prevederilor alin. (2), pentru situatia in care dreptul de deducere este exercitat dupa mai mult de 3 ani consecutivi dupa anul in care acest drept ia nastere.

(4) Dreptul de deducere se exercita chiar daca nu exista o taxa colectata sau taxa de dedus este mai mare decat cea colectata pentru perioada fiscala prevazuta la alin. (1) si (2)".

Conform pct. 46 si pct. 48 din Normele metodologice, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original** al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78. In cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului **emiterea unui duplicat al facturii pe care se va mentiona ca inlocuieste factura initiala**".

"48. In aplicarea art. 147¹ alin. (3), din Codul fiscal, persoana impozabila va solicita deducerea prin scrisoare recomandata, insotita de facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, in original, la organele fiscale competente, care vor raspunde la cerere in termen de treizeci de zile lucratoare de la data scrisorii recomandate. Persoana impozabila isi va exercita dreptul de deducere in decontul prevazut la art. 156² din Codul fiscal, aferent perioadei fiscale in care respectiva persoana a primit autorizarea de deducere a taxei de la autoritatea fiscala competenta".

Totodata, se retine ca anterior aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, pct. 51 alin. (1) din Normele metodologice, astfel cum au fost ele aprobate prin H.G. nr. 44/2004, prevedea ca: "Justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata se face numai pe baza **exemplarului original** al documentelor prevazute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. In cazuri exceptionale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificata cu **documentul reconstituit** potrivit legii".

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile isi pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata numai pe baza exemplarului original al facturii fiscale sau a documentului reconstituit conform reglementarilor contabile specifice, pana la data de 31 decembrie 2006, iar dupa aceasta data numai pe baza exemplarului original al facturii sau a unui duplicat al facturii care sa contina mentiunea ca inlocuieste factura initiala.

Acest drept de deducere se exercita in cadrul perioadei fiscale in care a luat nastere dreptul (momentul emiterii facturilor), prin inscrierea taxei deductibile in evidentele fiscale de TVA (jurnale de cumparari, deconturi de taxa). Daca dreptul de deducere nu poate fi exercitat in cadrul perioadei in care a luat nastere, persoana impozabila isi poate exercita totusi dreptul in cadrul unei perioade de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere si cu respectarea conditiilor prevazute in Normele metodologice, in situatia in care dreptul de deducere se exercita dupa mai mult de 3 ani consecutivi urmatori anului in care acest drept ia nastere, prin inscrierea taxei deductibile in evidentele fiscale de TVA aferente perioadei in care sunt indeplinite conditiile si formalitatile necesare pentru exercitarea dreptului de deducere.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA din facturile astfel reconstituite, la solicitarea organului de solutionare a contestatiei intr-o speta similara, prin adresa nr./18.08.2008 Directia de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Economiei si Finantelor a comunicat urmatoarele:

*"Pana la 1 ianuarie 2007, in cazuri exceptionale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea taxei pe valoarea adaugata poate fi justificata cu **documentul reconstituit** potrivit legii, asa cum se prevede la pct. 51 alin.*

(1) din normele metodologice de aplicare a Titului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare aplicabile pana la data de 31 decembrie 2006 inclusiv.

De la 1 ianuarie 2007, potrivit prevederilor pct. 46 alin. (1) din normele metodologice de aplicare a Titului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare aplicabile de la data de 1 ianuarie 2007, in cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui **duplicat al facturii** pe care se va mentiona ca inlocuieste factura initiala. **Emiterea unei facturi-duplicat se poate realiza fie prin emiterea unei alte facturi, pe un exemplar nou, cu un nou numar, care contine toate informatiile din factura initiala si mentiunea <<duplicat>> si <<inlocuieste factura nr. ... din data de>>, fie prin efectuarea unei copii xerox a facturii originale pe care se inscrie mentiunea <<duplicat>>, data duplicatului, numele si prenumele si semnatura persoanei care a intocmit duplicatul.**

Duplicatul va fi inregistrat in jurnalul de cumparari al beneficiarului si va fi folosit ca document justificativ pentru deducerea taxei in cazul in care operatiunea consemnata in factura initiala nu a fost inregistrata in evidenta fiscala a taxei pe valoarea adaugata a beneficiarului, fara a se depasi termenul de prescriptie a acestui drept prevazut la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal si pct. 48 din normele metodologice, respectiv 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere. Conform art. 147¹ alin. (3) din Codul fiscal si pct. 48 din normele metodologice, pentru situatia in care dreptul de deducere este exercitat dupa mai mult de 3 ani consecutivi dupa anul in care acest drept ia nastere, deducerea trebuie solicitata la organele fiscale competente prin scrisoare recomandata insotita de facturi, in original si se va exercita in decontul prevazut la art. 156² din Codul fiscal aferent perioadei in care s-a primit autorizarea de deducere de la autoritatile fiscale competente.

In cazul in care factura initiala a fost pierduta sau distrusa de beneficiar dupa inregistrarea acesteia in evidenta fiscala a taxei pe valoarea adaugata, duplicatul, care contine datele si informatiile din factura initiala, va servi ca document justificativ pentru deducerea taxei efectuate fara sa mai fie inregistrat in evidenta fiscala a taxei pe valoarea adaugata ".

In speta, in legatura cu cele 7 de facturi retinute in anexa nr. 5 ca fiind prezentate in copie in timpul inspectiei fiscale, SC ABC SRL invoca faptul ca factura nr. nr./01.07.2008 de la Ooo este detinuta in original, iar pentru facturile nr./30.07.2008 de la Ddd si nr./01.10.2008 de la Aaa detine duplicate, cu mentiunea ca a prezentat in sustinerea contestatiei doar fotocopii ale acestor documente, originalele aflandu-se in posesia sa.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat doar la o analiza formala a acestor facturi, *fara sa procedeze la analiza operatiunilor de livrari de bunuri sau prestari de servicii consemnate in aceste documente justificative si sa verifice daca aceste facturi sunt insotite si de alte documente care sa dovedeasca ca operatiunile au avut loc in fapt*, cum ar fi: avize de insotire a marfii, note de intrare-receptie, contracte, comenzi, procese-verbale de receptie a lucrarilor etc. In acelasi timp, organele de inspectie fiscala au mentionat ca facturile in cauza nu au fost reconstituite conform O.M.F.P. nr. 1850/2005 (in fapt, este vorba de O.M.F.P. nr. 1850/2004), desi, ***dupa data de 1 ianuarie 2007, in materie de TVA, facturile distruse, pierdute ori sustrase nu se mai reconstituie conform reglementarilor contabile***, ci se emit duplicate, fie prin emiterea unei alte facturi, pe un exemplar nou, cu un nou numar, care contine toate informatiile din factura initiala si mentiunea <<duplicat>> si <<inlocuieste factura nr. ... din data de>>, fie prin efectuarea unei fotocopii a facturii originale pe care se inscrie mentiunea <<duplicat>>, data duplicatului, numele si prenumele si semnatura persoanei care a intocmit duplicatul. Totodata, se retine ca SC ABC SRL a prezentat in sustinerea contestatiei documentele purtand mentiunea <<duplicat>>, dar tot in fotocopie sau a invocat regasirea exemplarului original al uneia dintre facturile in cauza.

Referitor la factura nr./15.10.2008 de la furnizorul Gegg, contestatoarea invoca faptul ca nu si-a dedus taxa facturata, prezentand in acest sens o parte din jurnalul de cumparari din luna octombrie 2008 (pg. 1/2), din care nu rezulta ca aceasta factura a fost inscrisa in jurnal, precum si jurnalul de cumparari din luna martie 2009, din care rezulta ca taxa a fost stornata. Cu privire la nededucerea taxei din aceasta factura, organele de inspectie fiscala nu au facut nicio precizare in referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei.

In consecinta, organul de solutionare a contestatiei nu poate stabili situatia de fapt pentru operatiunile consemnate in fiecare factura in parte, respectiv daca originalul facturii nr./01.07.2008 este detinut de societate, daca facturile-duplicat poarta stampila emitentilor, in original, daca bunurile livrate si serviciile prestate consemnate in facturi sunt aferente operatiunilor impozabile ale contestatarei si sunt justificate si prin alte documente si daca, intr-adevar, societatea si-a dedus taxa din factura nr./15.10.2008 ori deducerea initiala a fost anulata ulterior prin stornare.

Avand in vedere cele anterior prezentate, Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii nu se poate pronunta asupra legalitatii masurii dispuse de organele de inspectie fiscala constand in neadmiterea ca deductibila a taxei pe valoarea adaugata in suma de 3.787 lei si urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care precizeaza ca *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**"*.

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 *"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in **termen de 30 de zile de la data comunicarii**, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.10.2009 , emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009 pentru TVA stabilita ca diferenta suplimentara si respinsa la rambursare in suma de **R1 lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin constatarea existentei facturilor, in original sau duplicat, prin analiza operatiunilor consemnate in aceste facturi si clarificarea modului de deducere a taxei din facturile ce au facut obiectul contestatiei*.

3.1.2. Referitor la TVA in suma de R2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru servicii de consultanta, pe considerentul ca acestea nu au fost justificate, in conditiile in care nu au stabilit natura concreta a serviciilor respective si nu au solicitat si analizat documentatia corespunzatoare naturii fiecarui serviciu in parte.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere nr. xxx/30.10.2009 o diferenta suplimentara de TVA in suma de D3 lei aferenta facturilor pentru care societatea nu a putut justifica realitatea serviciilor de consultanta (situatii de lucrari, procese-verbale de receptii, studii), respectiv faptul ca serviciile achizitionate sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile in sensul art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

SC ABC SRL contesta in parte diferenta stabilita, respectiv suma de R2 lei, sustinand ca serviciile in cauza nu sunt servicii de consultanta pentru care sa fie necesara

justificarea lor prin situatii de lucrari, sunt justificate prin contracte si rapoarte de evaluare (TVA lei - Ddd), prin existenta site-ului www.....ro (TVA lei - Ppp) si prin contractele traduse (TVA lei - Ccc).

In sustinerea contestatiei societatea a prezentat cateva contracte traduse pentru dovedirea serviciilor de traducere, copia dupa prima pagina a site-ului si un raport de evaluare intocmite de Ddd.

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

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) operatiuni taxabile; [...].

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

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

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

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

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

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei 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.

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). 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.

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile*

necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei rezulta urmatoarele:

- cu adresa nr./13.10.2009 organele de inspectie fiscala au solicitat societatii contractele traduse pentru un numar de 10 furnizori de servicii, precum si documente care sa justifice realitatea serviciilor de consultanta prestate in perioada 01.01.2008-30.06.2009 de SC C..... SRL, Mmm, Ddd, SC E..... SRL si SC M..... SRL;

- in decizia de impunere nr. xxx/30.10.2009 se precizeaza ca societatea nu a justificat realitatea serviciilor de consultanta prin situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, grafice de defalcare a cheltuielilor;

- in anexa nr. 5 la raportul de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009, organele fiscale au mentionat ca societatea nu a justificat realitatea serviciilor pentru servicii de consultanta achizitionate de la intern, respectiv de la Ddd pentru TVA in suma de lei, de la Ppp pentru TVA in suma de lei si de la Ccc pentru TVA in suma de lei;

- societatea contestatoare sustine ca serviciile in cauza nu sunt servicii de consultanta si sunt justificate prin contracte si rapoarte de evaluare (TVA lei - Ddd), prin existenta site-ului www.....ro (TVA lei - Ppp) si prin contractele traduse (TVA lei - Ccc).

Se constata astfel ca, in ceea ce priveste furnizorul SC Ddd, organele fiscale nu au precizat daca facturile pentru care nu s-a admis taxa sunt pentru servicii de evaluare imobiliara, justificabile prin rapoartele de evaluare intocmite ori pentru servicii de consultanta propriu-zisa, justificabile prin alte tipuri de documentatii, in functie de specificul consultantei oferite, daca societatea a prezentat rapoarte de evaluare si, in caz afirmativ, motivele pentru care nu au fost considerate ca justificand realitatea serviciilor.

Referitor la furnizorii Ppp si Ccc, organele de inspectie fiscala nu au precizat daca este vorba despre servicii de consultanta ori servicii legate de crearea unui site al societatii, respectiv servicii de traducere si nici motivele pentru care serviciile au fost considerate ca fiind nejustificate, in conditiile in care prin adresa nr./13.10.2009 nu au solicitat documente in legatura cu justificarea serviciilor prestate de acesti furnizori. Totodata, in legatura cu furnizorul Ccc, din anexa nr. 5 la raport rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de lei, **societatea contestand in mod eronat suma de lei, cu R22 lei mai mult decat suma stabilita ca diferenta in urma verificarii.**

Avand in vedere cele anterior prezentate, se retine ca organul de solutionare a contestatiilor nu se poate pronunta cu privire la realitatea serviciilor prestate de furnizorii SC Ddd, Ppp si Ccc, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat in mod concret serviciile facturate de fiecare furnizor in parte, nu au solicitat documentatia necesara justificarii realitatii serviciilor in raport de natura serviciilor, iar documentatia prezentata de societate in sustinerea contestatiei este insuficienta pentru analiza fiecarui serviciu facturat.

Ca atare, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de R21 lei, compusa din lei pentru Ddd, lei pentru Ppp si lei pentru Ccc, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care precizeaza ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare***".

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 "*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data*

comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”.

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.10.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009 pentru TVA stabilita ca diferenta suplimentara si respinsa la rambursare in suma de **R21 lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin solicitarea documentatiei corespunzatoare fiecarui tip de serviciu prestat si analizarea acesteia in raport cu specificul activitatii societatii si a respinge ca fiind fara obiect contestatia societatii pentru TVA in suma de **R22 lei**, nestabilita ca diferenta suplimentara in urma inspectiei fiscale.*

3.1.3. Referitor la TVA in suma de R3 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare poate beneficia de de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta chiriei facturate in luna martie 2008, in conditiile in care activitatea de inchiriere este o operatiune scutita fara drept de deducere, cu posibilitatea optiunii de taxare, iar furnizorul a depus la organul fiscal teritorial notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere de bunuri imobile incepand cu data de 15.10.2009.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de R3 lei, respinsa la rambursare prin decizia de impunere nr. xxx/30.10.2009, prin neacceptarea la deducere a taxei in suma de R3 lei din factura de chirie nr./18.03.2008, emisa de Mmm la inchirierea sediului situat in, pentru care s-a prezentat in timpul inspectiei fiscale notificarea nr. hhhh/13.06.2009, prin care prestatorul a optat pentru taxarea operatiunii de inchiriere incepand cu data de 15.10.2009.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca nu exista temei legal pentru refuzul deducerii acestei sume si prezinta in sustinerea cauzei notificarea nr. ffff din care rezulta ca furnizorul a optat pentru taxarea operatiunii incepand cu data de 01.04.2006.

In drept, potrivit art. 126 alin. (9) si art. 141 alin. (2) si (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 126. - (9) Operatiunile impozabile pot fi:

[...]

c) **operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere**, pentru care nu se datoreaza taxa **si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii**. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141".

"Art. 141. - (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

[...]

e) arendarea, concesiunea, **inchirierea** si leasingul **de bunuri imobile**, cu urmatoarele exceptii: [...]

(3) **Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor** prevazute la alin. (2) lit. e) si f), **in conditiile stabilite prin norme**".

In acest sens, Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 1.861/2006, reglementeaza urmatoarele la pct. 38 si 40:

"38. (1) In sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal si fara sa contravina prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea oricareia din operatiunile scutite de taxa prevazute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, in ceea ce priveste un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achizitionat, transformat sau modernizat la sau dupa data aderarii, in conditiile prevazute la alin. (2)-(9). [...]

(3) Optiunea prevazuta la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat in anexa 1 la prezentele norme metodologice si se va exercita de la data depunerii notificarii sau de la o alta data ulterioara inscrisa in notificare. In situatia in care optiunea se exercita numai pentru o parte din bunul imobil, aceasta parte din bunul imobil care se intentioneaza a fi utilizat pentru operatiuni taxabile, exprimata in procente, se va comunica in notificarea transmisa organului fiscal [...]"

"40. Cu exceptia celor prevazute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, **persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operatiunile scutite prevazute de art. 141 din Codul fiscal.** Instructiunile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitatile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplica livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii realizate de orice persoana impozabila. **Daca o persoana impozabila a facturat in mod eronat cu taxa livrari de bunuri si sau prestari de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligata sa storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operatiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate in mod eronat pentru o astfel de operatiune scutita. Acestia trebuie sa solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa si emiterea unei noi facturi fara taxa".**

Incepand cu anul 2008, pct. 38 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 a fost modificat prin H.G. nr. 1.579/2007, in sensul ca:

"(3) Optiunea prevazuta la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat in anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice si se va exercita de la data inscrisa in notificare. O copie de pe notificare va fi transmisa clientului. Depunerea cu intarziere a notificarii nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare".

Conform prevederilor legale sus-citate, rezulta ca in cazul operatiunilor de inchiriere de bunuri imobile este obligatorie aplicarea regimului de scutire, cu exceptia cazului in care locatorii, in calitate de prestatori, notifica organul fiscal cu privire la optiunea de aplicare a regimului normal de taxare. In caz contrar, beneficiarii (locatarii) unor astfel de operatiuni nu au drept de deducere a taxei aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita si au obligatia sa solicite prestatorilor stornarea facturilor cu TVA si emiterea unor noi facturi fara TVA.

Totodata, beneficiarii cunoscand faptul ca operatiunile de inchirieri de bunuri imobile sunt operatiuni scutite, precum si faptul ca nu au drept de deducere a taxei facturate de prestatori decat in masura in care acestia si-au exprimat optiunea de taxare a operatiunii prin depunerea unei notificari in acest sens la organele fiscale, aveau obligatia sa solicite prestatorilor dovada depunerii notificarii intrucat, in caz contrar, inchirierea este considerata o operatiune scutita fara drept de deducere a taxei.

In speta, se retine faptul ca analiza dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata evidentiata in factura de chirie nr./18.03.2008, primita de SC ABC SRL de la locatorul Mmm se face in functie de existenta notificarii, de data depunerii acesteia la organul fiscal teritorial si de perioada supusa verificarii.

Astfel, pentru imobilul situat in locatorul Mmm a inregistrat la organul fiscal teritorial doua notificari:

- notificarea nr. hhhh/13.06.2009, prin care a optat pentru taxarea operatiunii de inchiriere incepand cu data de 15.10.2009, prezentata in timpul inspectiei fiscale desfasurate in zilele de 08, 09, 12, 13, 16 si 20 octombrie 2009 la domiciliul fiscal al societatii;

- notificarea nr. ffff/26.10.2009, prin care a optat pentru taxarea operatiunii de inchiriere incepand cu data de 01.04.2006, prezentata de societate in sustinerea contestatiei.

Rezulta ca locatorul Mmm a notificat organelor fiscale teritoriale prin notificarea nr. hhhh optiunea de a taxa operatiunea de inchiriere a imobilului incepand cu data 15.10.2009 si, in conformitate cu prevederile pct. 38 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, **odata exercitat dreptul de optiune, avea obligatia de a taxa operatiunile de inchirieri exigibile incepand cu data inscrisa in notificare, respectiv incepand cu data de 15.10.2009.**

Notificarea ulterioara nr. ffff/26.10.2009, invocata de societate in sustinerea cauzei, este un *document pro-causa* si nu poate fi luata in considerare in solutionarea cauzei intrucat in timpul inspectiei fiscale prestatorul deja notificase organelor fiscale optiunea de a taxa operatiunea doar incepand cu data de 15.10.2009 si, **odata notificat, dreptul de a opta pentru taxarea operatiunii incepand cu o anumita data se transforma intr-o obligatie, opozabila atat persoanei impozabile, cat si organelor fiscale, de la care nu se poate deroga decat prin anulara optiunii de taxare, dar tot pe baza unei notificari si cu obligatii specifice in materia ajustarii taxei deductibile.** Cata vreme in timpul inspectiei fiscale, organelor fiscale le era opozabila notificarea nr. hhhh prin care locatorul Mmm optase pentru taxarea operatiunilor de inchiriere incepand cu data de 15.10.2009, taxarea operatiunii in data de 18.03.2008, perioada exclusa din optiune, este eronata intrucat intr-o atare situatie se aplica regimul fiscal general obligatoriu prevazut de lege, acela de scutire fara drept de deducere. Prin urmare, notificarea nr. ffff nu poate fi luata in considerare, nefiind opozabila organelor de inspectie fiscala intrucat a fost inregistrata ulterior desfasurarii inspectiei, iar un alt tratament al acestei situatii ar fi contrar *principiilor ce privesc certitudinea impunerii si unicitatea inspectiei fiscale* intrucat ar permite contribuabililor modificarea regimului fiscal al operatiunilor dupa ce ele au fost deja supuse controlului de legalitate si conformitate al inspectiei fiscale.

In consecinta, operatiunea de inchiriere facturata in data de 18 martie 2008 este o operatiune scutita, iar SC ABC SRL in calitate de beneficiar nu-si poate exercita dreptul de deducere al taxei facturata eronat de locator, contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA respinsa la rambursare in suma de R3 lei.

3.1.4. Referitor la TVA in suma de R4 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru servicii de proiectare, obtinere avize si autorizatii aferente realizarii unui proiect imobiliar, pe considerentul ca la momentul realizarii inspectiei fiscale societatea nu a inceput lucrarile de constructii, in conditiile in care valabilitatea autorizatiei de construire nici nu expirase, mentionand ca acest drept urmeaza sa fie exercitat de societate pe masura ce sunt indeplinite conditiile legale, fara insa sa analizeze intentia societatii de a realiza operatiuni taxabile si in ce masura serviciile in cauza au fost prestate efectiv si sprijina aceasta intentie.

In fapt, prin decizia de impunere nr. xxx/30.10.2009 organele de inspectie fiscala au respins la deducere, in temeiul art. 145, alin. (2) lit. a) si art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal, TVA in suma de R4 lei, pe motiv ca la momentul verificarii serviciile nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale SC ABC SRL.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009 si din referatul ce insoteste dosarul cauzei rezulta ca societatea a achizitionat un teren in suprafata totala de mp situat in, jud., tarla, parcela, pe care va dezvolta proiectul imobiliar S....., conform autorizatiei de construire nr./30.12.2008.

Organele de inspectie fiscala au mentionat ca plata serviciilor de proiectare, obtinere avize, creare site pentru publicitate, publicitate, rapoarte evaluare teren, efectuate in vederea realizarii proiectului S..... nu este suficienta in ceea ce priveste justificarea dreptului

de deducere, in conditiile in care societatea, desi detine autorizatia nr./30.12.2008 cu valabilitate 12 luni, data expirarii valabilitatii fiind 30.12.2009, nu a inceput construirea proiectului pana la data inspectiei fiscale.

Ca atare, operatiunile au fost considerate ca nefiind destinate realizarii de operatiuni taxabile, conform art. 145 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, societatea urmand sa-si exercite dreptul de deducere in conformitate cu art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 126, art. 127, art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146 si art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 126. Operatiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

(9) *Operatiunile impozabile pot fi:*

a) *operatiuni taxabile*, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140 [...]"

"Art. 127. Persoane impozabile si activitatea economica

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate".

"Art. 134¹. Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(4) **Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar".**

"Art. 134². Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

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

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) operatiuni taxabile; [...].

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

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

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

"Art. 147¹. Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa

(1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, **valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145-147.

(2) **In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare** sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere".

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

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

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

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

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

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

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, se retin urmatoarele:

1. In primul rand, 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".

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

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

2. In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]"

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza** sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta **incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

3. Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

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

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

In ceea ce priveste problematica in discutie, relevanta este si solutia Curtii Europene de Justitie in cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, potrivit careia impozitul pe cifra de afaceri implica faptul ca *prima cheltuiala de investitie efectuata in scopul si in vederea inceperii afacerii trebuie sa fie vazuta ca o activitate economica si ar fi contrar acestui principiu daca aceasta activitate nu ar incepe pana cand afacerea nu a inceput efectiv sa opereze, adica pana cand incepe sa produca venit impozabil.* Orice alta interpretare a art. 4 al directivei ar ingreuna comerciantul cu costul TVA-ului pe parcursul activitatii sale economice fara sa îi permita sa il deduca in conformitate cu art. 17, si ar crea o distinctie arbitrara intre cheltuielile de investitie efectuate inainte de exploatarea efectiva a afacerii si cheltuielile de pe parcursul exploatarei (paragr. 45 din hotarare).

Cu privire la aceste cazuri, prin adresa nr./30.07.2009, Directia de Legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice concluzioneaza urmatoarele:

"Potrivit jurisprudentei europene in materie (cazurile C-268/83 Rompelman, C-37/95 Ghent, C-110/94 Inzo), scopul sistemului comun al TVA este sa asigure aplicarea neutra a TVA pentru toate activitatile economice, indiferent de scopul sau de rezultatele lor.

Principiul neutralitatii TVA presupune ca cheltuielile aferente investitiilor efectuate in scopul si cu privire la inceperea unei activitati economice trebuie privite ca activitati economice propriu-zise fara ca exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru aceste investitii sa fie conditionata de realizarea efectiva a activitatii economice.

In ceea ce priveste *exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu investitiile efectuate inainte de inceperea realizarii efective a unei activitati economice*, consideram relevanta si decizia in cazurile reunite C-110/98 pana la C-147/98 GABALFRISA, potrivit careia *art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, nu permite statelor membre conditionarea exercitarii dreptului de deducere a TVA datorata sau achitata pentru investitiile efectuate inainte de inceperea activitatii economice, de indeplinirea anumitor conditii prevazute prin legislatiile nationale.*

Rezulta astfel ca o persoana impozabila care are *intentia, confirmata prin dovezi obiective*, de a incepe o activitate economica in mod independent, in sensul art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, si care efectueaza cheltuieli cu investitiile in acest scop, trebuie privita ca o persoana impozabila.

In aceasta calitate, in sensul art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, persoana impozabila *isi poate exercita imediat dreptul de deducere* aferent TVA datorata sau achitata pentru cheltuielile cu investitii, **fara sa astepte realizarea efectiva de operatiuni cu drept de deducere.**

In contextul celor mai sus prezentate, (...) exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor legate de realizarea unui proiect imobiliar, nu poate fi conditionata de lipsa autorizatiei de construire si a PUZ-ului (...).

5. In al patrulea rand, 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 faruda 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.

6. In sfarsit, principiul *prevalentei substantei* asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se

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

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, 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.*

*Totodata, din jurisprudenta comunitara reiese ca justificarea (demonstrarea) exercitarii dreptului de deducere **nu presupune obtinerea efectiva de venituri din operatiuni taxabile**, activitatea economica fiind considerata ca inceputa inca din momentul in care persoana impozabila **intentioneaza** sa desfasoare o astfel de activitate, ceea ce implica faptul ca persoana respectiva sa prezinte **dovezi (obiective) care sa-i sustina intentia** (subiectiva) de a desfasura activitati cu drept de deducere, **care trebuie apreciate prin prisma angajarii costurilor si investitiilor pregatitoare inerente initierii activitatii.***

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta unor investitii imobiliare de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor servicii imobiliare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor de inspectie fiscala, dovezi obiective care sa-i sustina intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile prin exploatarea ansamblului imobiliar ce urmeaza sa fie construit pe terenul achizitionat.

Din punct de vedere semantic, "**intentia**" de a desfasura operatiuni taxabile, ce conditioneaza dreptul de deducere a TVA, implica existenta unui decalaj temporal intre momentul in care aceasta incepe sa poata fi evaluata in baza activitatilor pregatitoare necesare punerii ei in practica si momentul materializarii propriu-zise a intentiei, prin inceperea obtinerii de venituri din operatiuni taxabile.

Reglementarile fiscale in materie [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] stabilesc ca **dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata** pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, **deci anterior realizarii de operatiuni taxabile**, coroborate, bineinteles, cu alocarea achizitiilor in acest scop si cu obligatia detinerii de facturi corect si complet intocmite.

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica, prin angajarea costurilor si inceperea investitiilor pregatitoare inerente realizarii unui proiect imobiliar.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC ABC SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului deducere pentru serviciile de proiectare, avizare si autorizare etc. pentru un proiect imobiliar pe motiv ca la momentul verificarii nu incepuse lucrarile de constructii si au considerat ca aceasta isi poate deduce taxa in viitor, la data la care sunt indeplinite conditiile si formalitatile pentru exercitarea dreptului de deducere.

Aceasta motivatie a organelor de inspectie fiscala nu poate fi retinuta intrucat, pe de o parte, vizeaza doar o incadrare in temeiul de drept pentru neacceptarea la deducere a TVA in suma de R4 lei, **fara sa contina niciun motiv de fapt, individualizat**, pentru care serviciile in cauza au fost considerate ca nefiind destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, iar pe de alta parte, in urma actiunii de inspectie fiscala anticipata pentru solutionarea solicitarii societatii de rambursare de TVA prin decontul de taxa, **organele de inspectie au verificat tocmai conditiile si formalitatile ce trebuiau indeplinite de societate la momentul exercitarii deducerii si s-au pronuntat deja asupra caracterului deductibil al taxei** prin emiterea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, ceea ce conduce la inaplicabilitatea in speta a dispozitiilor art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

Totodata, mentionarea in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009 a faptului ca societatea nu a inceput lucrarile de constructie pentru proiect, nu este suficienta pentru justificarea neacceptarii dreptului de deducere si stabilirea de diferente suplimentare de TVA in sarcina contestatoarei, cata vreme in cuprinsul raportului nu precizeaza motivele pentru care numai inceperea lucrarilor este, eventual, considerata o dovada suficienta pentru demonstrarea intentiei de a realiza operatiuni taxabile, iar serviciile de proiectare, avizare etc., in baza carora a fost eliberata autorizatia de construire care-i da dreptul societatii de a incepe lucrarile, nu sunt suficiente in acest sens.

Astfel, organele de inspectie fiscala nu precizeaza in niciun fel **care anume conditii/formalitati concrete** nu au fost indeplinite de societate pentru exercitarea dreptului de deducere, in raport cu dispozitiile legale in materie de TVA, daca serviciile au fost prestate efectiv si daca s-au materializat sub forma de studii, rapoarte, proiecte, planuri etc, potrivit naturii serviciilor si termenilor si conditiilor stipulate in contractele incheiate cu prestatorii si daca serviciile in cauza reprezinta costuri premergatoare necesare realizarii proiectului imobiliar declarat ca se intentioneaza a se edifica si exploata economic prin realizarea de operatiuni taxabile. De asemenea, in conditiile in care perioada de valabilitate a autorizatiei de construire expira in data de 30.12.2009, ulterior finalizarii inspectiei, organele fiscale isi motiveaza masura pe considerentul neinceperii lucrarilor de constructii, desi societatea avea dreptul sa inceapa lucrarile pe parcursul intregii perioade de valabilitate a autorizatiei, deci pana la 30.12.2009 si, mai mult, putea solicita prelungirea valabilitatii acesteia, in conformitate cu legislatia specifica in materie de constructii.

Or, desi recunosc ca serviciile sunt destinate unei investitii viitoare, prin neacceptarea dreptului de deducere la momentul verificarii, organele de inspectie fiscala conditioneaza, in fapt, exercitarea acestui drept de momente ulterioare inregistrarii propriu-zise a cheltuielilor de investitii, eventual de momentul inceperii lucrarilor de constructii, ceea ce este contrar reglementarilor fiscale interne [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] si principiilor si jurisprudentei comunitare in materie.

De asemenea, in masura in care au considerat ca dovezile prezentate de societate nu sustin intentia declarata a acesteia de a realiza operatiuni taxabile, organele de inspectie fiscala nu au solicitat dovezi suplimentare si nu au formulat intrebari clare, concise, concrete si la obiect pentru reprezentantul societatii contestatoare, in vederea clarificarii situatiei, potrivit Instructiunilor de completare si utilizare a formularului "Nota explicativa", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala.

Avand in vedere cele anterior prezentate, faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile realizate de societate in intregul lor si au invocat articole din legea fiscala care nu sunt motivate in fapt ori nu-si gasesc aplicatiunea in speta, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare*".

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 "*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*".

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.10.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009 va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de R4 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *prin reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii destinate realizarii proiectului imobiliar din Otopeni, in functie de situatia de fapt si de dovezile prezentate de societate si efectuarea unei incadrari corecte si motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.*

3.2. Cu privire la dispozitia de masuri nr. mmm/30.10.2009

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si majorari de intarziere ale acestora, ci la masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. mmm/30.10.2009, organele de inspectie fiscala au dispus ca SC ABC SRL sa inregistreze suma de R4 lei in contul 4428 "TVA neexigibila", pentru care societatea nu avea drept de deducere la 30.06.2009.

Prin contestatia formulata, societatea solicita si anulara Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. mmm/30.10.2009.

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) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate impotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei**, emise in conformitate cu legislatia in materie vamala se solutioneaza dupa cum urmeaza:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, *se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal (...)*."

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 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**".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , care stabileste:

"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc. "

Intrucat masurile dispuse in sarcina SC ABC SRL nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat, 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".

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

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 126 alin. (1) si (9), art. 127 alin. (2), art. 134¹ alin. (1) si (3), art. 134² alin. (1), art. 141 alin. (2) lit. e) si alin. (3), art. 145 alin. (1), (2) lit. a) si (4), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 147¹ si art.153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 38 alin. (1) si (3), pct. 40, pct. 45, pct. 48 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) si 2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 si pct. 5.2 si 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.10.2009, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **R1+R21+R4 lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

2. Respinge ca fiind fara obiect contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.10.2009, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **R22 lei**.

3. Respinge ca neintemeiata contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.10.2009, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **R3 lei**.

4. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector x - Activitatea de Inspecție Fiscala contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. mmm/30.10.2009.

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.

