

DECIZIA nr 213/2013
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC XSRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Serviciul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti a fost sesizat de Serviciul inspectie fiscala 1 contribuabili mijlocii, cu adresa nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, comunicata in data de **14.12.2012**, emisa de DGFP-MB, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- X lei reprezentand accesorii aferente TVA .

Din totalul obligatiilor de plata stabilite in sarcina sa, societatea contesta:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand accesorii aferente TVA .

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Organele de inspectie fiscala nu au informat din timp societatea asupra constatarilor urmare verificarilor efectuate pentru a avea timpul necesar solutionarii acestora, fiind astfel incalcate prevederile art. 107 alin 1 din Codul de procedura fiscala, republicat.

2. Raportul de inspectie fiscala nu cuprinde modul de calcul al dobanzilor si penalitatilor de intarziere.

3. Referitor la respingerea dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor intocmite de X, X si X pentru intermedierea vanzarii terenului - TVA x lei :

Este nelegala si nefondata constatarea potrivit careia societatea nu are drept de deducere a TVA aferenta prestarii de servicii de reprezentare, pe motiv ca nu detine pe langa facturile primite documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor.

In acest sens prevederile Codului fiscal in vigoare in anul 2006 conditioneaza exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru achizitiile interne de bunuri si servicii de prezentarea unei facturi (art 145 alin 8) emisa cu respectarea prevederilor HG 831/1997 si a normelor aferente.

Solicitarea prezentării de justificări suplimentare este o cerință prevăzută de Codul fiscal în ceea ce privește justificarea deducerii cheltuielilor cu presterile de servicii la calculul impozitului pe profit, în sensul art. 21 alin 4 lit m.

Mai mult, art. 11 alin 1 din Codul fiscal consacră la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil.

Prestarea efectivă a serviciilor este probată de cei trei intermediari prin prezentarea clientului SC X SRL, cu care contestatara a încheiat contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. x.

Factura pentru comisionul convenit a fost emisă doar în momentul concretizării vânzării terenului, cu respectarea prevederilor contractuale.

Neadmiterea dreptului de deducere a TVA încalcă principiul neutralității taxei, potrivit căruia TVA nu trebuie să reprezinte un cost în tranzacțiile dintre agenți economici, aceasta fiind taxa deductibilă la fiecare stadiu de producție și comercializare.

În ceea ce îl privește pe X, echipa de inspecție fiscală a constatat eronat că nu a prezentat factura fiscală, desconsiderând documentele prezentate de societate în acest sens. În situația în care avea vreo obiecție cu privire la aceasta, trebuia să-o consemneze corespunzător în raportul de inspecție fiscală.

4. Referitor la respingerea dreptului de deducere a TVA în suma de x lei aferentă serviciilor prestate de SC X SRL :

Pretul serviciilor era compus dintr-o componentă fixă și una variabilă, respectiv comisionul de 3% a fost condiționat de finalizarea unei tranzacții cu terenuri.

X a intermediat cu succes achiziționarea terenului din x în beneficiul societății, facturând în acest sens componentă fixă stabilită prin contract, însă întrucât o tranzacție de vânzare nu a fost realizată până la acest moment, X nu a îndeplinit condițiile contractuale în vederea obținerii componentei variabile.

Contestatara are drept de deducere a TVA aferentă serviciilor de reprezentare facturate de X, întrucât acestea reprezintă costuri premergătoare unor operațiuni taxabile pe care societatea intenționează să le realizeze.

Chiar dacă până la acest moment nu s-a concretizat nicio vânzare propriu-zisă a terenurilor din Oradea, consideră că achiziționarea serviciilor de la X se justifică în contextul activităților economice preconizate a fi realizate de societate. Astfel, prin angajarea lui X, contestatara își materializează intenția de revanzare a terenurilor deținute în Oradea, deci intenția de a realiza operațiuni taxabile.

Societatea invocă și jurisprudența CEJ, respectiv C-268/83 Rompelman, subliniind că exploatarea unui bun imobil începe în momentul în care societatea desfășoară câteva activități pregătitoare consecutive, cum ar fi achiziția de servicii în scopul începerii activității și nu din momentul în care imobilul este practic construit, respectiv din momentul în care se obțin beneficii taxabile.

De asemenea, aceasta deține justificări cu privire la natura serviciilor, respectiv procesele-verbale din data de 13.09.2007 privind recepționarea serviciilor realizate de X în baza celor două contracte.

Serviciile achiziționate au fost justificate cu facturi fiscale întocmite potrivit dispozițiilor legale.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației și anularea parțială a deciziei de impunere cu privire la obligațiile fiscale contestate.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, DGFP-MB a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, din totalul obligatiilor de plata stabilite in sarcina sa, societatea contestand numai:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- xlei reprezentand accesorii aferente TVA .

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

SC XSRL este inmatriculata la ORC sub nr. x si are CIF RO x.

Organele de control din cadrul DGFP-MB au efectuat control la **SC XSRL**, cu privire la DNOR nr. x, pentru perioada 01.10.2006 – 30.09.2011, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- xlei reprezentand accesorii aferente TVA .

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

- x lei - TVA neacceptata la rambursare, fiind prescrisa ;
- x lei – TVA neacceptata la deducere aferenta prestarilor de servicii facturate de X X SRL, SC X X SRL si SC X X, pentru care nu sunt indeplinite conditiile de fond si forma privind existenta dreptului de deducere a TVA, conform art. 145 alin 3 lit a si art 145 alin 8 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal ;
- x lei - TVA neacceptata la deducere aferenta prestarilor de servicii facturate de SC X SRL, pentru care nu sunt indeplinite conditiile de fond si forma privind existenta dreptului de deducere a TVA, conform art. 145 alin 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- x lei – TVA neacceptata la deducere aferenta facturilor fiscale emise de Sc Time International SRL reprezentand servicii de cazare, transport achizitionate si puse la dispozitia altor persoane ce nu sunt angajati ai societatii ;
- x lei – TVA neacceptata la deducere aferenta facturilor fiscale eronat intocmite emise de Biroul Executori x reprezentand contravaloare onorarii, facturi ce nu contin informatii corecte si complete, potrivit art. 155 alin 5 din Codul fiscal.

Pentru diferenta stabilita suplimentar de plata s-au calculat accesorii dupa cum urmeaza :

- x lei – dobanzi de intarziere ;
- x lei – penalitati de intarziere.

Din totalul obligatiilor de plata stabilite in sarcina sa, societatea contesta numai:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata (x lei + x lei);
- xlei reprezentand accesorii aferente TVA (x lei + x lei).

3.1 Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta serviciilor achizitionate de la X X SRL, SC X X SRL si SC X X:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma totală de x lei, în condițiile în care nu justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor achiziționate, respectiv dacă serviciile au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, din constatarile consemnate în Raportul de inspectie fiscala nr. X rezulta ca diferența de TVA stabilită de plată în suma de x lei, contestată, individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. X, provine din neacceptarea la deducere a TVA aferentă prestarilor de servicii facturate **în anul 2006** de X X SRL (factura nr. x), SC X X SRL (factura nr. x) și SC X X (document din data de 14.04.2006), pentru care nu sunt îndeplinite condițiile de fond și formă privind existența dreptului de deducere a TVA, conform art. 145 alin 3 lit a și art 145 alin 8 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

În drept, potrivit prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă.”

Potrivit prevederilor legale citate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Totodată, potrivit prevederilor art.145 alin.(8) lit.a) din același act normativ, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

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

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...]”

Deci, în conformitate cu aceste prevederi legale pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau care urmează să-i fie prestate de o altă persoană impozabilă, orice persoană impozabilă trebuie să justifice acest drept cu factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: **"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic** sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, **simpla achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.**

Se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. X se reține că organele de control au constatat că, în anul 2006, contestatara a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei înscrisă în facturile emise de X X SRL (x lei) și SC X X SRL (x lei), reprezentând servicii de intermediere în vânzarea terenului situat în x și de SC X X (x lei) reprezentând servicii de consultanță pentru vânzarea unui teren situat lângă x, pentru care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, respectiv din care să rezulte în ce au constatat efectiv aceste servicii și dacă au fost achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile, neîndeplinind condițiile de fond și forma privind existența dreptului de deducere a TVA, conform art. 145 alin 3 lit a și art 145 alin 8 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

Totodată, astfel cum se menționează în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală, i-au solicitat contestatarei documente justificative privind achizițiile de la furnizorii SC X X SRL și SC X X SRL, în data de 13.11.2012 și privind achizițiile de la SC X Xments SRL, în data de 15.11.2012.

Din documentele existente la dosarul cauzei și potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, rezultă următoarele:

1. Societatea este proprietara unui teren în x.
2. În data de 28.03.2006 a fost încheiat contractul de intermediere între contestatara, în calitate de beneficiar și SC X X SRL, în calitate de prestator, având ca obiect întocmirea de către prestator a unor studii de piață, negocieri și discuții în vederea vânzării terenului din x, prețul contractului fiind x euro.
3. În aceeași dată a fost încheiat un alt contract de intermediere între contestatara, în calitate de beneficiar și X X SRL, în calitate de prestator, având același obiect și preț ca și contractul anterior menționat, încheiat cu SC X X SRL.

4. In data de 14.04.2006, a fost incheiat contractul de comision intre contestatara, in calitate de proprietar si SC X X SRL, societate din x, fara date de identificare, in calitate de agent, avand ca obiect „un teren situat langa x”, agentul avand obligatia de a furniza proprietarului clienti pentru acest teren.

De asemenea, „comisionul va fi de x euro daca agentul furnizeaza proprietarului clienti, x sau oricare din filialele, care vor cumpara terenul.”

5. Terenul din x a fost vandut catre SC X SRL, potrivit contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x.

Se retine ca **intre cele doua parti exista deja un acord privind vanzarea terenului inca din data de 09.03.2006, precum si un contract de escrow din data de 13.03.2006 incheiat intre parti si x, aceste acte fiind anterioare contractelor de intermediere incheiate intre contestatara si SC X X SRL, SC X X SRL si SC X X SRL.**

6. Conform precizarilor organelor de inspectie fiscala din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei:

„Facturile emise de prestatorii SC X X SRL si SC X X SRL si prezentate echipei de inspectie fiscala nu au nicio anexa din care sa reiasa in mod concret in ce au constat serviciile facturate, respectiv rapoarte privind studiile de piata, intalnirile, negocierile si discutiile, corespondenta cu potentialii clienti, perioadele si timpul acordat acestor intalniri, orice alte documente care prin continutul lor sa demonstreze ca serviciile de intermediere facturate au fost materializate.

Pentru serviciile de comision aferente X Xments, societatea a prezentat un document, datat 14.04.2006, prin care se solicita efectuarea transferului sumei de x euro catre x in favoarea lui X X, care nu poate tine loc de factura, in sensul prevederilor art. 155 alin 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Mai mult, in cadrul documentului pus la dispozitie ca factura, se mentioneaza <Referinta: comision consiliere pentru o tranzactie cu o proprietate imobiliara in Romania>, fara alte precizari referitoare la suprafata, adresa, teren, asa cum prevede contractul si fara documente anexate din care sa rezulte ce fel de servicii au fost prestate efectiv, respectiv rapoarte, studii de piata, intalniri, negocieri, discutii, corespondenta, perioada si timpul alocat, orice alt document privind materializarea serviciilor respective.”

7. Potrivit Notei explicative din data de 15.11.2012, data de reprezentantul SC XSRL, referitor la serviciile de intermediere achizitionate de la SC X X SRL si SC X X SRL:

„Ambele societati au prestat efectiv serviciul de intermediere prezentand clientul SC X SRL. Mentionez ca documentele justificative sunt facturile emise de cele doua societati, precum si contractele incheiate intre SC XSRL si cele doua societati. Prezentarea clientului SC X SRL a fost facuta de acestea anterior semnarii si emiterii facturilor.”

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca societatea nu a prezentat nici urmare solicitării prin nota explicativă, documentele care să justifice prestarea efectivă a serviciilor pentru care a dedus TVA in suma de x lei, fapt confirmat de răspunsul dat de societate la data de 15.11.2012, anterior citat.

De asemenea, se reține că societatea, chiar dacă nu a putut prezenta în timpul inspecției fiscale documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor achizitionate și faptul ca au fost aferente/utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de către societățile în speță, documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu prestat, documente din care să rezulte că serviciile achizitionate, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt în conformitate cu prevederile contractuale. Mai mult, în condițiile în care au fost achizitionate ulterior încheierii acordului privind vanzarea terenului catre SC X SRL, societatea nu poate justifica nici necesitatea contractarii aceluasi serviciu de la trei societati diferite.

Prin urmare, nu poate fi retinuta motivatia societatii potrivit careia organele de inspectie fiscala nu au informat din timp societatea asupra constatarilor urmare verificarilor efectuate pentru a avea timpul necesar solutionarii acestora, fiind astfel incalcate prevederile art. 107 alin 1 din Codul de procedura fiscala, republicat, avand in vedere faptul ca i s-au solicitat in mod repetat (in datele de 13.11.2012 si 15.11.2012) documente suplimentare privind justificarea dreptului de deducere a TVA si ca prin Notele explicative date de reprezentantul legal al societatii s-a subliniat ca nu detine documentele respective.

Se reține că societatea, prin contestația formulată, susține că serviciile achiziționate au fost necesare în vederea vanzarii terenurilor detinute in proprietate, fără însă să înțeleagă ca prin probatoriul administrat în susținerea contestației/completarea contestației să depună vreun document/înscris care să justifice prestarea efectivă a serviciilor achizitionate de la SC X X SRL, SC X X SRL si SC X X SRL, din care să se stabilească o relație de cauzalitate între obiectul acestor contracte și serviciile înscrise în facturi, documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu *prestat*, respectiv rapoarte de lucru, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, etc.

De altfel, contrar sustinerilor societatii, faptul ca terenul din x a fost vandut catre SC X SRL, nu demonstreaza ca serviciile achizitionate de la SC X X SRL, SC X X SRL si SC X X SRL au legatura cu vanzarea respectiva, cu atat mai mult cu cat in contractul de vanzare-cumparare, anterior analizat, intre SC X SRL si contestatara exista deja un acord privind vanzarea terenului inca din data de 09.03.2006 (data anterioara datelor incheierii contractelor cu furnizorii de servicii).

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel că simpla deținere a unei facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită. Contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, iar achiziționarea serviciilor efectiv prestate trebuie să fie destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile și, totodată, factura deținută trebuie să cuprindă toate informațiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscală.

Prin urmare, susținerea societății potrivit căreia necesitatea prezentării/detinerii de documente justificative nu este menționată în legislația privind TVA pentru ca o persoană impozabilă să își exercite dreptul de deducere pentru serviciile achiziționate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere faptul că la art. 145 alin. (8) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, unde este stipulată factura fiscală ca document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (în cazul serviciilor achiziționate de la SC X X, contestatara nu detine nici factura fiscală), sunt reglementate numai cerințele de formă. Or, așa cum s-a precizat mai sus, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată a fost condiționată de legiuitor de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, astfel că, atâta timp cât societatea nu a îndeplinit cerințele de fond, respectiv nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor facturate de SC X X SRL, SC X X SRL și SC X X SRL, îndeplinirea sau nu a cerințelor de formă nu este suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că beneficiarul/cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă și fiscală ca document justificativ valabil nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului/prestatorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea contabilă și fiscală a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, **acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate, în conformitate cu clauzele contractuale, să solicite documente în baza cărora să justifice prestarea serviciilor facturate, dar și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat prestarea serviciilor**, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Invocarea dreptului de deducere a TVA prin faptul că a pus la dispoziția organelor de control toate probele necesare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, astfel cum a fost reținut anterior:

- niciunul dintre documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală (contractele și facturile fiscale) **nu contin detalii** privind modalitatea de realizare a contractelor încheiate între părți;

- simpla prezentare a contractului de prestări de servicii și a facturilor emise în baza acestuia nu este suficientă pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adăugată, întrucât taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă **numai în măsura în care** societatea **justifică cu documente**:

A - *prestarea efectivă în folosul operațiunilor sale taxabile a serviciilor de reprezentare achiziționate:*

- întocmirea de către prestator a unor studii de piață,
- participarea la negocieri și discuții în vederea vânzării terenului,
- prezentarea unor potențiali cumpărători ai terenului, etc.

B - *numarul de ore prestate pentru fiecare tranzacție 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.

Așadar, argumentele invocate de societate în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferenta serviciilor achizitionate, fără să fie probate cu documente justificative care să facă dovada prestării efective a serviciilor, respectiv a achiziționării acestora pentru a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, nu sunt de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la aceste achiziții.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei reprezentand TVA aferenta serviciilor achizitionate de la X X SRL, SC X X SRL si SC X X.

Drept pentru care, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente justificative contestația formulată de **SC XSRL**, cu privire la TVA în suma de x lei 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 serviciilor achizitionate de la SC X SRL:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei, în condițiile în care nu justifică cu documente prestarea efectiva a serviciilor achizitionate, respectiv daca serviciile au fost achizitionate în folosul operatiunilor sale taxabile.

În fapt, din constatatarile consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. X rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata in suma de x lei, contestata, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, provine din neacceptarea la deducere a TVA aferenta prestarilor de servicii facturate **în anul 2007** de SC X SRL (facturile nr. x si nr. x), pentru care nu sunt indeplinite conditiile de fond si forma privind existenta dreptului de deducere a TVA, conform art. 145 alin 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În drept, in conformitate cu dispozitiile art. 134¹, art. 145 alin. 1 si 2 lit.a), art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță, cercetare**, expertiză și alte servicii similare, **faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.**”

“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. 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) [...]"**.

Conform dispozitiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizițiile 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, 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, incepand cu 01.01.2007, intrucat Romania a devenit stat membru al Uniunii Europene, are obligatia de a respecta ordinea juridica instituita la nivelul acesteia. Astfel, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, se 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 fraudă 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 constatările consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. X rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata in suma de x lei, contestata, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, provine din neacceptarea la deducere a TVA aferenta prestarilor de servicii facturate **in anul 2007** de SC X SRL (facturile nr. x si nr. x), intrucat societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor, respectiv din care sa rezulte in ce au constat efectiv aceste servicii si daca au fost achizitionate in scopul operatiunilor sale taxabile, **desi i s-a solicitat expres acest lucru in data de 13.11.2012**, neindeplinind conditiile de fond si forma privind existenta dreptului de deducere a TVA, conform art. 145 alin 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

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, societatea nu a depus in sustinerea contestatiei documente noi neanalizate anterior de organele fiscale.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata contestata, la dosarul cauzei exista anexate urmatoarele documente, care, potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din cuprinsul referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei, au fost prezentate si in timpul controlului, astfel ca au fost avute in vedere la stabilirea impunerii, documente care urmeaza a fi analizate mai jos :

1. Contractul de reprezentare nr. x, incheiat intre contestatara, in calitate de beneficiar si SC X SRL, in calitate de prestator, avand ca obiect angajarea de catre prestator « *in studii de piata, negocieri si discutii in vederea achizitionarii si ulterior transmiterii, in tot sau in parte, a dreptului de proprietate asupra terenului* » din x.

De asemenea la pct. 1.3 din contract se stipuleaza faptul ca « **obiectul contractului se va considera indeplinit, total sau partial, in situatia in care beneficiarul va incheia cu unul sau mai multi cumparatori (clienti) unul sau mai multe contracte de vanzare-cumparare pentru teren sau orice act juridic care sa urmareasca transferul dreptului de proprietate asupra terenului** ».

Potrivit pct. 4.1 din contract :

« (...) Prestatorul va furniza beneficiarului informatii privind stadiul negocierilor cu potentiali cumparatori la orice moment.

Prestatorul convine sa-l tina pe beneficiar la curent si sa consulte in mod periodic cu beneficiarul cu privire la lucrarile efectuate si la evolutiile referitoare la servicii (...). »

2. Procesul-verbal de receptie a serviciilor aferente contractului de reprezentare nr. x incheiat in data de x, potrivit caruia « partile confirma urmatoarele :

- prestatorul a intermediat si negociat pentru beneficiar cumpararea terenurilor "Imobilul 1" situat in x, in suprafata de x mp si "Imobilul 2" situat in x ; (...)
- serviciile de mai sus s-au finalizat cu incheierea contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. x (...) ».

Se retine ca aceste rapoarte nu contin niciun detaliu privind modalitatea de realizare a activitatilor respective, data/ora/locatia desfasurarii activitatilor, etc., ci doar o simpla insiruire de activitati.

3. Contractul de reprezentare nr. x, incheiat intre contestatara, in calitate de beneficiar si SC X SRL, in calitate de prestator, avand ca obiect angajarea de catre prestator « *in studii de piata, negocieri si discutii in vederea achizitionarii si ulterior transmiterii, in tot sau in parte, a dreptului de proprietate asupra terenului* » in suprafata de aproximativ x situat in intravilanul orasului x.

De asemenea la pct. 1.3 din contract se stipuleaza faptul ca « **obiectul contractului se va considera indeplinit, total sau partial, in situatia in care beneficiarul va incheia cu unul sau mai multi cumparatori (clienti) unul sau mai multe contracte de vanzare-cumparare pentru teren sau orice act juridic care sa urmareasca transferul dreptului de proprietate asupra terenului** ».

Potrivit pct. 4.1 din contract :

« (...) Prestatorul va furniza beneficiarului informatii privind stadiul negocierilor cu potentiali cumparatori la orice moment.

Prestatorul convine sa-l tina pe beneficiar la curent si sa consulte in mod periodic cu beneficiarul cu privire la lucrarile efectuate si la evolutiile referitoare la servicii (...). »

4. Procesul-verbal de predare-primire a serviciilor privind contractul de reprezentare nr. x, potrivit caruia « partile confirma urmatoarele :

- prestatorul a promovat imobilul (asa cum este prezentat in anexa), proprietatea SC XSRL, prin mijloace online si presa;
- prestatorul a prezentat imobilul la diferiti clienti; (...)
- prestatorul a facut propuneri arhitecturale de PUZ-PUD ; (...)
- Prestatorul a facut demersuri pentru parcelare – dezlipire – alipire. (...) »

Se retine ca acest proces-verbal nu contine niciun detaliu privind modalitatea de realizare a activitatilor respective, data/ora/locatia desfasurarii activitatilor, etc., ci doar o simpla insiruire de activitati.

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

A. In ceea ce priveste invocarea motivelor de nelegalitate a actului contestat fata de dispozitiile legale:

1. Simpla contractare a serviciilor de catre societatea contestata **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. Invocarea dreptului de deducere a TVA prin faptul ca a pus la dispozitia organelor de control toate probele necesare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat, astfel cum a fost retinut anterior:

- procesele-verbale de receptie contin simple insirui de activitati, nedetaliat ;
- niciunul dintre documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, anexate la dosarul cauzei, **nu contin detalii** privind modalitatea de realizare a contractelor nr. x, data/ora/locatia desfasurarii activitatilor, etc.
- simpla prezentare a contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia si a unor documente care nu prezinta in detaliu modalitatea de realizare a contractelor de reprezentare, 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 in folosul operatiunilor sale taxabile a serviciilor de reprezentare achizitionate:

- promovarea imobilului prin mijloace online si presa;
- prezentarea imobilului la diferiti clienti ;
- prezentarea de propuneri arhitecturale de PUZ-PUD ;
- demersurile intreprinse pentru parcelarea – dezlipirea – alipirea terenului, etc.

B - numarul de ore prestate pentru fiecare tranzactie in parte;
C - resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza;
D - modalitatea de calcul a comisioanelor stabilite pentru serviciile prestate facturate; s.a.

Se retine ca, din documentele anexate la dosarul cauzei, **nu rezulta** ca serviciile prestate de SC X SRL **au fost achizitionate in scopul operatiunilor sale taxabile**. Or, asa cum s-a aratat anterior, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele **dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente**, care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, simpla contractare a unor servicii si prezentarea facturilor emise neputand asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta.

De asemenea, faptul ca nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici in sustinerea contestatiei, societatea contestatara nu a depus niciun document din care sa rezulte ca acestea sunt utilizate pentru operatiuni aferente activitatii sale economice pentru care ar fi fost îndreptatita sa deduca taxa, desi potrivit art. 206 si art. 213 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, avea aceasta posibilitate.

3. Invocarea faptului ca orice achizitie de servicii este realizata in vederea desfasurarii de activitati economice nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat **nu orice** decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal.

Ca atare, achizitia serviciilor nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deducerea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata.

4. Nici invocarea principiul neutralitatii fiscale nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat acest principiu impune ca deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, hotararea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05). Or, asa cum am aratat anterior, societatea nu a facut dovada indeplinirii conditiilor de fond.

5. Nu poate fi retinuta motivatia societatii potrivit careia organele de inspectie fiscala nu au informat din timp societatea asupra constatarilor urmare verificarilor efectuate pentru a avea timpul necesar solutionarii acestora, fiind astfel incalcate prevederile art. 107 alin 1 din Codul de procedura fiscala, republicat, avand in vedere faptul ca i s-au solicitat in data de 13.11.2012 documente suplimentare privind justificarea dreptului de deducere a TVA si ca prin Notele explicative date de reprezentantul legal al societatii s-a subliniat ca nu detine documentele respective.

B. In ceea ce priveste invocarea nelegalitatii actului administrativ fiscal in raport de jurisprudenta comunitara, asa cum s-a retinut in cuprinsul prezentei decizii, in speta sunt aplicabile dispozitiile jurisprudentei europene exprimate in cazurile C-85/95 John Reisdorf, C-110/94 INZO, C-268/83 Rompelman, care instituie obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si principiul prevalentei substantei asupra

formeii, care reprezinta principiul fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara.

Invocarea cauzei C-95 Ecotrade este neintemeiata, cata vreme societatea nu a facut dovada indeplinirii conditiilor de fond.

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 XSRL** 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 aferenta achizitiei de servicii prestate de SC X SRL.

Drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată și nesustținută cu documente justificative contestația formulată de **SC XSRL**, cu privire la TVA in suma de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

3.3 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de xlei (x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile in suma de xlei aferente TVA, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1 si 3.2 ale prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de 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, s-au calculat, pentru perioada 25.01.2007 – 30.11.2012, dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma de x lei si, pentru perioada 01.07.2010 – 30.11.2012, penalitati de intarziere in suma de x lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare pana la data de 01.07.2010:

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

« **Art. 120 (1)** Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență 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, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

Incepand cu data de 01.07.2011, dispozitiile legale de mai sus au fost modificate dupa cum urmeaza :

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență 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 scadență 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. 120¹ (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.

Având în 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 în suma de 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 în sarcina societatii reprezinta masura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care la pct. 3.1 și 3.2 ale prezentei decizii s-a reținut ca fiind datorat debitul în suma de x lei reprezentând TVA, iar, pe de altă parte, societatea nu a depus documente sau situații din care să rezulte ca s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta ca aceasta datoreaza și suma de x lei (x lei + x lei), cu titlu de dobanzi/majorari și penalitati de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contestatelor potrivit căreia raportul de inspectie fiscala nu cuprinde modul de calcul al dobanzilor și penalitatilor de intarziere, cata vreme acesta este prezentat în detaliu în Anexa 9 « Situația calcul accesorii ».

Drept pentru care, urmează a se respinge ca neintemeiată și nesustinută cu documente contestația formulată de **SC XSRL**, cu privire la accesoriile aferente TVA în suma de 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 Jurisprudentei CEJ, art. 11, art. 134, art. 134¹, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC XSRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de DGFP-MB, cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de xlei

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.