

DECIZIA nr. din 2017
privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. XS.R.L.**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/18.08.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti Fiscala a fost sesizata de catre Administratia Sector 2 a Finantelor Publice – Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Juridice cu adresa nr. x/18.08.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/18.08.2016, cu privire la contestatia S.C. XS.R.L. cu sediul in Bucuresti, x, avand CIF ROx, cu sediul procedural ales la Cabinet de Avocat x cu sediul in Bucuresti, x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/22.07.2016, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/22.06.2016, emisa de Administratia Sector 2 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/22.06.2016, prin care organele fiscale au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei - TVA;
- x lei - accesorii aferente TVA.

De asemenea, societatea contesta si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/22.06.2016.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269 si art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. XS.R.L..

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata S.C. X S.R.L. solicita anularea in tot a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/22.06.2016, a raportului de inspectie fiscala nr. x/22.06.2016 si dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/22.06.2016 emise de Administratia Sector 2 a Finantelor Publice aratand urmatoarele:

1. Dreptul organelor fiscale de a stabili obligatiile fiscale din decizia atacata este prescris.

In sustinere arata ca decizia a fost emisa in data de 22.06.2016, in temeiul inspectiei fiscale incepute in data de 13.06.2016 si comunicata in data de 24.06.2016, dar priveste TVA aferenta perioadei 01.12.2007-31.05.2010, astfel incat termenul de prescriptie a TVA s-a implinit inainte de 10.01.2016, ceea ce atrage nulitatea sa.

Nu poate fi considerata perioada de suspendare a prescriptiei perioada aferenta inspectiei fiscale care a avut loc in anul 2010 pe motiv ca prin decizia nr.x/2010 aceasta a fost desfiintata cu privire la TVA si nici perioada cuprinsa intre 06.02.2013 (mentionata in adresa de comunicare a suspendarii) si data de 13.01.2016 (mentionata in adresa prin care s-a comunicat reluarea inspectiei).

Potrivit art.2 din OPANAF nr.14/2010, inspectia putea fi suspendata cand era indeplinita una din conditiile mentionate la art.2, printre care nu se regaseste cel mentionat de organul fiscal in adresa de comunicare nr.x/06.02.2013, astfel incat termenul de prescriptie nu poate fi afectat din acest motiv.

2. Decizia nr. x/22.06.2016, RIF nr. x/22.06.2016 si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/22.06.2016 sunt emise in baza unor legi abrogate, respectiv OG nr.92/2003 care a fost abrogata de la 01.01.2016 prin Legea nr.207/2015.

3. Decizia nr. x/22.06.2016 si RIF nr. x/22.06.2016 sunt nule de drept fiind intocmite cu incalcarea art.126 din Legea nr.207/2015.

Inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada 13.01.2016-09.06.2016, respectiv peste 90 de zile, desi conform art.126 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 nu poate depasi 45 zile.

4. Obiectul inspectiei fiscale a fost diferit de cel stabilit prin decizia nr.x/2012.

Prin decizia nr.x/2012 s-a dispus efectuarea unei noi inspectii care trebuia sa vizeze aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia x/2012. Acest obiect il reprezinta TVA in suma de x lei (pg.5 paragr.2 din RIF), dar organele de inspectie fiscala au verificat suma de x lei (pg.19 din RIF).

5. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA colectata de organul de inspectie fiscala precizeaza urmatoarele:

- clientul x a considerat ca SC X SRL in calitate de subcontractant al lucrarilor efectuate pe santierul „La stejari” este responsabil pentru pagube legate de tamplaria de aluminiu;

- la finalul lucrarilor SC X SRL a acordat clientului o reducere de pret de x lei si a mentionat in factura „penalitati de intarziere”, astfel incat a fost redusa baza de impozitare a lucrarilor facturate si TVA colectata in suma de x lei;

- este netemeinica aprecierea organelor fiscale potrivit careia aceasta suma nu ar trebui dedusa din baza de impozitare intrucat nu a luat in considerare documentatia depusa ca anexa la nota explicativa si din explicatiile reprezentantilor societatii reiese ca aceasta suma nu se refera la vreo intarziere in prestare ci la un diferend privind responsabilitatea cu privire la distrugerea tamplariei, situatie care se incadreaza in prevederile art.138 din Legea nr.571/2003, respectiv reducerea bazei ca rezultat al acordarii unei reduceri de pret;

- inscrierea din eroare in factura a „penalitatilor de intarziere” nu schimba natura sumei;

- reducerea de pret a fost cuprinsa in actul aditional nr.3, iar incidentele contractului de novatie expuse de organul fiscal sunt irelevante in speta.

6. Cu privire la TVA in suma totala de x lei aferenta facturilor emise de furnizori de materiale (TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de la x si TVA in suma de x lei de la diversi furnizori interni):

- referitor la nerecunoasterea dreptului de deducere aferenta acestor achizitii pe motiv ca din documente nu rezulta in mod obiectiv alocarea pe cele doua santiere, precum si sustinerile privind inexistenta unor NIR-uri, bonuri de consum, procese verbale etc, contestatarea arata ca achizitiile au fost efectuate in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile, iar din specificitatea achizitiilor, din diversele confirmari ale partenerilor, din textele contractelor incheiate cu furnizorii si textul facturilor emise reiese clar ca livrarile s-au efectuat pentru cele doua santiere;

- societatea a indeplinit conditiile prevazute de art.146 si pct.46 din HG nr.44/2003, iar organele fiscale nu pot pretinde in vederea justificarii deducerii TVA alte documente justificative decat factura, nu se pot prevala de modul de organizare interna a societatii;

- invoca jurisprudenta comunitara ce rezulta din cazurile C-85/95, C-110/94 si C-268/83;

- prin intermediul notelor explicative si al punctului de vedere a aratat modul in care a tinut evidenta manageriala a furnizorilor, a achizitiilor si alocarii materialelor pe fiecare santier si anexeaza spre exemplificare in anexa 16 situatia aferenta santierului x; acest tip de serviciu de gestiune este acoperit de contractul incheiat in data de 24.03.2009 cu x;

- in ceea ce priveste prevederile OMFP 3512/2008 si OMFP 3055/2009, societatea precizeaza ca a efectuat descarcarea din gestiune la momentul livrarii marfurilor pe santier si instalarii lor imediate, prin inregistrarea direct pe contul de cheltuieli aplicand prevederile lit.c) a formularului „nota de receptie si constatare de diferente” prevazut de OMFP 3512/2008, situatie in care nu e necesara intocmirea bonului de consum;

- in ceea ce priveste TVA in suma de x lei aferenta bunurilor achizitionate de la x la momentul transferului (novatiei) contractului privind proiectul „x” de la partea franceza , factura

emisa de x are in anexa situatia detaliata a bunurilor care au facut obiectul transferului in luna martie 2009, iar receptia s-a efectuat in baza anexei;

- combate retinerile organului de inspectie fiscala consemnate la pg.21 din RIF aratand ca a transmis ca anexe la nota explicativa (la adresa nr.x/26.04.2016) urmatoarele documente:

- ultima situatie de lucrari incheiata intre x si x, incheiata la data contractului de novatie (anexa 20 la contestatie) din care rezulta stadiul lucrarilor efectuate de x la data contractului de novatie;

- decontul final si definitiv al contractului de subantrepriza incheiat intre x si x, impreuna cu corespondenta aferenta (anexa 21) din care reiese ca stadiul de realizare al lucrarilor este de 100%, iar confirmarea de catre parti s-a realizat prin transmiterea documentului semnat de x si x;

- decontul final si definitiv (anexa 22) incheiat intre XS.R.L. si x care arata progresul lucrarilor.

7. Referitor la TVA aferenta prestarilor de servicii de catre x SRL, x SRL, x SRL, x SRL si x SRL in suma totala de x lei:

- organele de inspectie fiscala nu au precizat motivele de drept in baza caruia nu au dat dreptul de deducere incalcannd prevederile pct.3 al cap.II din Anexa 2 la OMEF nr.1181/2007;

- cerinta acestora de a prezenta documente de tipul situatii de lucrari, procese verbale de receptie si rapoarte de lucru pentru orice situatie in care sunt disponibile alte documente care atesta prestarea efectiva a serviciilor si legatura cu proiectele corespunzatoare este abuziva prin prisma art.145 si art.146 din Codul fiscal, iar legislatia in materie de TVA nu include prevederi legale legate de obligativitatea acestor documente;

- prezinta in anexele 23-26 documente care dovedesc dreptul de deducere TVA pentru factura nr.x/22.12.2008 si o serie de documente legate de prestatiile x SRL, x SRL si x SRL;

- serviciile facturate de x SRL care sunt in principal servicii de arhivare sunt clar detaliate in facturi si au fost utilizate si pentru punerea de documente la dispozitia organelor de inspectie fiscala, astfel incat argumentele invocate la neacordarea deducerii TVA sunt irelevante.

8. Cu privire la TVA in suma de x lei aferenta facturilor emise de SC x SRL:

-prin actul de cesiune nr.x/25.03.2009 (anexa 19), contestatara a preluat drepturile si obligatiile x aferente contractului incheiat intre x si SC x SRL al carui obiect era inchirierea a x autoturisme care au fost folosite pentru deplasarea la cele doua santiere;

-neacordarea dreptului de deducere TVA in conformitate cu prevederile contractuale pe motiv ca societatea contestatara avea obligatia de a intocmi foi de parcurs fara ca organul fiscal sa precizeze legea care prevede aceasta obligatie;

- in materie de TVA, prevederi privind intocmirea foilor de parcurs au fost introduse prin HG nr.670/2012 , deci trei ani dupa emiterea facturilor;

-modelul de foaie de parcurs prevazut de OMT nr.1892/2006 nu poate fi impus societatii intrucat activitatea desfasurata de societate nu cade sub incidenta acestui ordin.

9. In ceea ce priveste calculul accesoriilor, societatea arata ca este neintemeiat si abuziv motivand ca intarzierea in clarificarea situatiei fiscale se datoreaza AFP sector 2 si DGRFPB, prin tratamentul injust aplicat, respectiv deplasarea cu intarziere a echipei de inspectie in vederea verificarii societatii, amanarea raspunsului dat societatii la contestatia formulata, amanarea reverificarii societatii dispusa prin decizia nr.x/2012, precum si neacordarea dreptului de deducere TVA pentru achizitiile efectuate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/22.06.2016, Administratia Finantelor Publice sector 2 a efectuat reverificarea TVA pe perioada 01.12.2007-31.05.2010 dispusa prin decizia nr.x/15.05.2012 privind solutionarea contestatiei formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare nr.x/12.07.2010 si a stabilit in sarcina SC X SRL obligatii suplimentare in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei - TVA;
- x lei - accesorii aferente TVA.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, se retin urmatoarele:

3.1. Aspecte procedurale

Cauza supusa solutionarii este daca este intemeiata exceptia prescriptiei ridicata de contestatar cu privire la dreptul organului fiscal de a stabili TVA, in conditiile in care, termenul de prescriptie este cel reglementat de dispozitiile Codului de procedura fiscala, in cuprinsul art. 91, cu posibilitatea de suspendare pe perioada cuprinsa între momentul începerii inspectiei fiscale si momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale, iar inspectia fiscala a fost suspendata in perioada 06.02.2013-13.01.2016 si daca sunt intemeiate motivatiile contestatarei cu privire la modul de desfasurare a inspectiei fiscale.

In fapt, in data de 21.03.2013 a fost emis ordinul de serviciu nr.x ce a avut ca obiect efectuarea unei inspectii fiscale partiale privind TVA pe perioada 01.12.2007-31.05.2010 in vederea indeplinirii solutiei dispuse la pct.1 din dispozitivul Deciziei nr.x/15.02.2012 emisa de DGFPMB prin Serviciul solutionare contestatii, respectiv desfiintarea in parte a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/12.07.2010, in privinta diferentei suplimentare de TVA in suma de x lei si accesoriilor aferente TVA in suma de x lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se **reanalizeze** cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit.

In baza referatului pentru suspendarea inspectiei fiscale nr.x/06.02.2013, a fost emisa adresa nr.x/06.02.2013, comunicata contestatarei sub semnatura de primire, prin care conform art.2 lit e) din OPANAF nr.14/2010 inspectia fiscala a fost suspendata deoarece pe rolul Curtii de Apel Bucuresti se afla dosarul nr.x/2012 avand ca obiect anularea deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.x/12.07.2010 si a RIF nr.x/12.07.2010 (in baza caruia s-a intocmit decizia de impunere nr. x/12.07.2010).

Prin adresa nr.x/13.01.2016 s-a comunicat contestatarei reluarea inspectiei fiscale incepand cu data de 13.01.2016, iar inspectia fiscala a fost materializata in raportul de inspectie fiscala din 22.06.2016, ce a stat la baza deciziei de impunere contestate.

Astfel, in perioada 06.02.2013-13.01.2016, inspectia fiscala a fost suspendata conform legii (conform adreselor de comunicare a suspendarii si de comunicare a reluării inspectiei primite de contestatara)

In drept, potrivit prevederilor art.23 si art. 91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 23 - (1) Daca legea nu prevede altfel, dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

(2) Potrivit alin.(1) se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata."

"Art. 91 - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu exceptia cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala potrivit art. 23, daca legea nu dispune altfel. (...)."

Referitor la conditiile de suspendare a inspectiei fiscale si la durata efectuării acesteia, avand in vedere perioada verificata, in speta sunt aplicabile normele legale în vigoare la data

producerii suspendării termenului de prescripție, respectiv art.92, art.98 și art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art. 92 - (1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale."

"Art. 98 - (1) Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale."

"Art.104 - (1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

" (2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

(5) Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspecțiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevăzute la art. 35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. "

Astfel, potrivit Ordinului președintelui ANAF nr. 14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale:

" Art. 2. - Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și doar dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspecției fiscale:

e) pentru efectuarea de cercetări specifice pentru identificarea unor persoane fizice sau stabilirea realității unor tranzacții; "

„Art. 4. - Data de la care se suspendă acțiunea de inspecție fiscală va fi comunicată în scris contribuabilului.

Art. 5. - După încetarea condițiilor care au generat suspendarea, inspecția fiscală va fi reluată, data acesteia fiind comunicată în scris contribuabilului."

În conformitate cu prevederile OPANAF nr.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale(în vigoare începând de la data de 08 mai 2013):

"Art. 4. - Data de la care se suspendă acțiunea de inspecție fiscală va fi comunicată în scris contribuabilului.

Art. 5. - Reluarea inspecției fiscale se va face în funcție de motivul care a determinat suspendarea (...)

Art. 9. - (1) Acțiunile de inspecție fiscală suspendate în baza prevederilor art. 2 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale se vor relua în condițiile prevăzute la art. 5 și 7.

(2) Pentru acțiunile de inspecție fiscală de la alin. (1), termenele prevăzute de art. 5 lit. a) pct. 3, lit. g) pct. 2 sau lit. k) pct. 3 încep să curgă de la data intrării în vigoare a prezentului ordin. "

În conformitate cu prevederile art.126 alin.(1), art.129 alin.(1) și art.352 alin.(7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„Art. 126. - Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.”

„Art. 129. - Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit **art. 279** se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 **alin. (3).**”

„Art. 352. - Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi:

(7) Prevederile **art. 129** se aplică pentru refacerea inspecției fiscale dispusă prin decizii de soluționare a contestațiilor **emise după data de 1 ianuarie 2016.**”

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, potrivit normelor legale de mai sus, în condițiile expres prevazute de lege inspecția fiscală poate fi suspendată cu acordul conducătorului inspecției fiscale, situație în care **termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspenda pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale, iar perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.**

De asemenea, în ceea ce privește limitarea duratei pentru efectuarea inspecției fiscale la 45 de zile pentru contribuabili (cu excepția contribuabililor mari și mijlocii) este aplicabilă în situația în care refacerea inspecției fiscale este dispusă printr-o decizie de soluționare emisă după data de 01.01.2016.

In speta, din cuprinsul raportului de inspecție fiscală din 22.06.2016 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că inspecția fiscală a început la data de 21.01.2013, iar prin adresa nr.x/06.02.2013 contribuabilul a fost instiintat că, în baza art.2 lit.e) din Ordinul președintelui ANAF nr. 14/2010 inspecția fiscală se suspenda începând cu data de 06.02.2013.

1. Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că organul fiscal a comunicat contribuabilului, suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 06.02.2013.

Cu privire la reluarea inspecției fiscale contribuabilul a fost instiintat prin adresa nr.x/13.01.2016 s-a comunicat contestatarii reluarea inspecției fiscale începând cu data de 13.01.2016.

Prin urmare nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatarii cu privire la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, respectiv **“TVA pe perioada 01.12.2007-31.05.2010, în sensul că termenul de prescripție s-a împlinit la data de 10.01.2016”**, având în vedere următoarele considerente:

La art.92 din Codul de procedura fiscală, legiuitorul a prevazut în mod expres **faptul că inspecția fiscală poate fi suspendată cu acordul** conducătorului inspecției fiscale, în condițiile și modalitățile stabilite prin ordin al președintelui ANAF, **in acest caz termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale urmand a fi suspendat pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale**, aceste perioade nefiind incluse în calculul duratei acesteia, iar la art.104 din acest act normativ faptul că, **durata efectuării**

inspctiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala, în functie de obiectivele inspctiei.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au procedat la suspendarea inspctiei fiscale pe data de 06.02.2013.

Prin adresa nr. x/23.01.2013, contribuabila a fost instiintata asupra masurii de suspendare, in conformitate cu normele legale privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspctiei fiscale, respectiv cu dispozitiile OPANAF 14/2010, iar prin adresa nr. nr.x/13.01.2016 s-a comunicat contestatarei reluarea inspctiei fiscale incepand cu data de 13.01.2016.

Prin contestatia formulata, contestatara nu face dovada ca a atacat instiintarea de suspendare si nici instiintarea de reluare a inspctiei fiscale, in situatia in care a considerat ca era prejudiciata de luarea acestor masuri, desi potrivit prevederilor legale avea aceasta posibilitate.

In atare conditii, este nejustificata observatia contestatarei cu privire la prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale.

Avand in vedere aspectele prezentate, intrucat, in speta, organul fiscal a emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/22.06.2016, aceasta fiind comunicata contestatarei in data de 24.06.2016, rezulta ca dreptul organului fiscal de a stabili taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.12.2007-31.05.2010, ca urmare a reverificarii dispuse prin decizia nr. x/15.05.2012, pe baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala din 22.06.2016, nu era prescris la data comunicarii deciziei de impunere contestate, cursul prescriptiei fiind suspendat pe perioada scursa intre data inceperii inspctiei fiscale, respectiv 06.02.2013 si data emiterii deciziei de impunere, respectiv 22.06.2016, astfel incat invocarea de catre contestatara a faptului ca organele de inspectie fiscala au efectuat verificarea pe perioada prescrisa este neintemeiata, contestatia contribuabilei fiind neintemeiata cu privire la acest aspect.

2. Nu poate fi retinuta nici sustinerea contestatarei potrivit careia „Decizia nr. x/22.06.2016, RIF nr. x/22.06.2016 si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/22.06.2016 sunt emise in baza unor legi abrogate, respectiv OG nr.92/2003 care a fost abrogata de la 01.01.2016 prin Legea nr.207/2015, avand in vedere ca inspectia fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata a vizat perioada 01.12.2007 – 31.05.2010, iar constatarile fiscale ce au stat la baza emiterii privesc legea aplicabila in perioada care a facut obiectul inspctiei fiscale, respectiv Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, prevederile Legii nr.207/2015 fiind legal invocate la calculul obligatiilor accesorii pe perioada anului 2016.

3. Referitor la sustinerea contestatarei potrivit căreia actele atacate sunt nule intrucat „*inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada 13.01.2016-09.06.2016, respectiv peste 90 de zile, desi conform art.126 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 nu poate depasi 45 zile*”, organul de solutiunare a contestației reține următoarele:

Inspectia fiscală efectuată a început la data de 21.01.2013, a fost suspendată pe perioada cuprinsă între 06.02.2013-13.01.2016 (perioada de suspendare a inspctiei fiscale neintrând în calculul perioadei în care s-a efectuat inspectia fiscală) și s-a încheiat la data de 09.06.2016.

In referatul cu propuneri de solutionare, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in perioada ianuarie 2013 – ianuarie 2016, inspectia fiscala partiala a fost suspendata conform legii, iar in perioada aprilie - mai 2016 au fost solicitate contestatarei informatii si documente.

Potrivit prevederilor art.104 alin. (2) și alin. (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ (2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin.(1) și (2).”

Referitor la susținerea contestatarii se reține că termenul prevăzut de legiuitor pentru efectuarea inspecției fiscale reprezintă un termen de recomandare, înăuntrul căruia trebuie efectuată inspecția fiscală, având în vedere că nu s-a prevăzut nicio sancțiune pentru nerespectarea acestuia. Fiind un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

De asemenea, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală contribuabilul datorează obligațiile fiscale stabilite.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr.x/2008, Curtea de Apel București reține faptul că *“În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”*

Incidente speței îi sunt și considerentele Curții de Apel București din Sentința civilă nr.x/30.04.2014, pronunțată în Dosar nr.x/2/2012, menținută de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. x/16.06.2016 care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

De asemenea, potrivit art.106 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare contribuabilul este obligat *„sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat sa dea informatii, să prezinte la locul de desfasurare a inspecției fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.*

Astfel, nu poate fi reținut argumentul contestatarii privind depășirea termenului privind durata inspecției fiscale întrucât, pe de o parte legiuitorul nu a prevăzut o sancțiune pentru depășirea acestui termen, iar pe de altă parte depășirea acestui termen se justifică așa cum am arătat anterior.

Totodată, potrivit doctrinei, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat nu conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările ulterioare, unde se precizează : *„ [...] lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, [...] atrage nulitatea acestuia”.*

Mai mult, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, o atare vătămare nu poate fi reținută în cauză, elementul invocat de societate, respectiv faptul că inspectia fiscală a depasit termenul prevazut de art.126 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015, neputând fi luat în considerare având în vedere cele anterior expuse.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare în temeiul prevederilor legislației fiscale, ca urmare a neîndeplinirii condițiilor exprese prevazute

de legiuitor pentru dreptul de deducere a TVA, depășirea termenului de efectuare a inspecției fiscale neavând influență directă asupra calculului obligațiilor fiscale principale și nici accesorii.

4. Motivatia societatii privind nerespectarea obiectului inspectiei fiscale, acesta fiind diferit de cel stabilit prin decizia nr.x/2012 nu are nicio relevanta in conditiile in care sumele nu sunt comparabile intrucat asa cum se precizeaza in RIF (alineat 2 din pg 5 si alineat 2 din pg 19) reiese ca suma de x lei reprezinta **TVA dedusa** de contestatara, iar suma de x lei reprezinta **TVA suplimentara de plata** pentru care s-a dispus desfiintarea prin decizia nr.x/15.05.2010.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca argumentele contribuabilei cu privire la acest capat de cerere nu sunt de natura sa conduca la nulitatea deciziei de impunere atacata, cauzele de nulitate fiind expres si limitativ prevazute la art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere.

2. Referitor la TVA suplimentar de plata in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul de a diminua inregistrata cu semnul minus si a dreptului de deducere a TVA, in conditiile in care pe de o parte din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese că acestea ar reprezenta reduceri comerciale, iar pe de alta parte penalitatile facturate nu sunt cuprinse in baza de impozitare a TVA.

In fapt, in urma verificarii facturilor emise de catre contribuabila, organele de inspectie fiscala au majorat TVA colectata cu suma de x lei intrucat au constatat ca prin factura nr. x/29.06.2009 in suma totala de x euro (x lei) a fost diminuat valoarea prestarilor de servicii facturata catre x SRL cu suma de x euro (x lei) din care TVA in suma de x euro (x lei), in factura fiind in scris „penalitati de intarziere” .

Contestatara considera ca TVA in suma de x lei este aferenta reducerii comerciale acordate SC x SRL.

In drept, art 134 alin (1) si art.137 alin.(3) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

“Art.134 –(1) Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei”

*“Art 137 - (3) **Baza de impozitare nu cuprinde** următoarele:*

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;

b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;

c) dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere;”.

Potrivit prevederilor legale antecitate, in baza impozabila a operatiunilor supuse TVA nu se includ reducerile de pret acordate clientilor, **atat cele acordate la momentul exigibilitatii taxei, cat si cele acordate ulterior acestui moment**, cu conditia ca acestea sa nu reprezinte contrapartida remunerarii unui serviciu sau unei livrari efectuata de clienti in contul furnizorilor/prestatorilor ce au acordat reducerile respective.

Din continutul facturii emise de contestatara catre x SRL reiese ca in rubrica descrierea operatiunii este in scris:

- 1. „month of works” cu baza de impozitare x euro” si TVA aferenta in suma de x euro”;

2- „**delay penalties**” cu baza de impozitare „-x euro” si TVA aferenta in suma de „-x euro”.

Conform explicatiilor date la solicitarile de informatii in timpul inspectiei fiscale, imputernicitul societatii precizeaza ca “reducerea valorii contractului cu x euro” s-a efectuat “in vederea inchiderii discutiilor cu privire la presupusa responsabilitate a x pentru degradarea tamplariei de aluminiu”, care, initial conform notei explicative date, nu a fost recunoscuta ca fiind imputata contribuabilului verificat.

Desi societatea contestatoare afirma ca a fost o eroare de scriere a textului de pe factura, acestea de fapt ar fi reprezentat “reducere de pret”, se retine faptul ca pct 19 alin (1) din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

„19. (1) În sensul art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări. În acest scop în factura emisă se va consemna contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fără taxă, iar pe un rând separat se va înscrie suma cu care este redusă baza impozabilă, care se scade. Taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra diferenței rezultate.”

In cazul acordarii unei reduceri de pret, societatea ar fi trebuit sa stabileasca tariful de baza, reducerea acordata (in detaliu) si pe baza acestuia sa intocmeasca factura, in care sa mentioneze pe primul rind tariful de referinta si pe al doilea rind, cu semnul minus, reducerea acordata, rezultand, in final, suma efectiva pe care ar fi trebuit achitata de catre beneficiar.

Conform documentelor primare prezentate de catre societatea verificata, rezulta ca lucrarile au fost efectiv prestate, avand la baza situatii de lucrari intocmite de catre contestatara, care nu au fost contestate. De asemenea, mentionam faptul ca reprezentantul legal nu a pus la dispozitia organului de control documente justificative din care sa reiasa ca au fost acordate reduceri de pret beneficiarului final al lucrarii.

Reducerile de pret acordate trebuie stabilite prin contract si evidentiata distinct pe factura.

De asemenea, in conventia de novatie la capitolul „Obligatiile XSRL se specifica: „orice consecinte privind durata sau costurile, directe sau indirecte, ca urmare a lipsei abilitatii IPR de a se conforma prevederilor acestui articol, vor fi integral suportate de IPR, ca si riscul acestora”, fara a fi stipulate mentiuni cu privire la penalitatile de intarziere.

Avand in vedere ca penalitatile de intarziere nu sunt prevazute in conventia de novatie si potrivit codului fiscal, penalitatile de intarziere nu se includ in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, organul de inspectie fiscala a procedat in mod legal la majorarea bazei de impunere cu suma de x lei la care s-a aplicat TVA in suma de **x lei**, conform art 137 alin. (3) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele prezentate urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la TVA suplimentara de plata in suma de x lei.

3.3. Cu privire la TVA in suma totala de x lei aferenta facturilor emise de catre furnizorii de materiale.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de materiale nedovedita a fi utilizate în folosul propriilor operatiuni taxabile.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat bunuri de la diversi furnizori (TVA in suma de x lei) si de la SC x (TVA in suma de x lei) si nu a prezentat documente justificative pentru consumul de bunuri si nu a condus evidenta de gestiune pe fiecare obiectiv in parte.

Contestatară arată ca bunurile materiale erau livrate de furnizori pe măsura ce deveneau necesare pentru montaj/instalare la cele două proiecte și făceau obiectul instalării imediate, nefiind necesară organizarea de gestiune și eliberarea în consum a bunurilor.

In drept, în conformitate cu prevederile art. 138, art. 145, art. 146 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.20 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

Codul fiscal

“Art. 138. - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți;

Norme metodologice:

„20. **(2)** Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a)-c) și e) din Codul fiscal.”

Codul fiscal

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

(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. 156. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, **trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.**”

Norme metodologice:

“79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidente și documente:

a) evidente contabile ale activității sale economice;

b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;

c) **facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică [...]**”.

Cu privire la înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor sunt incidente și prevederile art.6 alin. (1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată conform căroră:

“Art. 6. - (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de **document justificativ**”.

Potrivit pct. A.2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile:

“2. **Documentele justificative** trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;

- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- **conținutul operațiunii economico-financiare** și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

- **datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;**

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;

- **alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.**

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare” .

Din documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Societatea nu a evidentiat achizițiile in conturi de stocuri si productie in curs de executie in conformitate cu prevederile pct.8.3.2. Stocuri, art.156 alin.(1) si (2) din OMFP nr.3055/2009, iar ulterior pe masura consumului in clasa 6-conturi de cheltuieli.

Desi societatea contestatoare sustine ca modul in care s-au alocat achizițiile de materiale pe cele doua santiere este irelevant din punct de vedere al exercitarii dreptului de deducere a TVA atata timp cat ele au fost efectuate in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile, trebuie sa mentionam ca orice persoana impozabila care desfasoara activitate economica pe teritoriul Romaniei trebuie sa respecte urmatoarele prevederi:

Anexa 1 pct. 156 alin. (1) din Reglementarile contabile aprobate prin OMFP 3055/2009 care prevede:

"(1) Detinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum si efectuarea de operatiuni economice, fara sa fie inregistrate in contabilitate, sunt interzise."

In continuare, la alin. (2) litera a) se prezinta una dintre operatiunile care trebuie efectuate pentru aplicarea alin. (1), astfel:

"(2) In aplicarea alin. (1) este necesar sa se asigure:

a) receptionarea tuturor bunurilor materiale intrate in entitate si inregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, in custodie sau in consignatie se receptioneaza si inregistreaza distinct ca intrari in gestiune.

Deci, conform literii a) toate bunurile materiale intrate in unitate trebuie receptionate si inregistrate pe locuri de depozitare.

Ca urmare, fiecare gestionar (persoana responsabila cu evidenta / gestionarea bunurilor) trebuie sa efectueze receptia fizica a bunurilor intrate si sa consemneze rezultatele receptiei (atit in situatia in care apar diferente in plus sau minus intre cantitatile din documentul de intrare -factura / aviz - si cele efectiv primite, cit si in situatia in care nu exista diferente) intr-un documente justificativ -NIR.

Receptia nu poate avea loc decit in momentul primirii bunurilor pe baza documentelor insotitoare si, recomandat, in prezenta delegatului furnizorului, care, in caz de diferente, va semna si el NIR-ul.

Ulterior, societatea contestatoare afirma ca "aceste achizitii au fost livrate pe cele doua santiere, lucru care ar fi mentionat in textele contractelor incheiate cu furnizorii cat si din textul facturilor emise de acestia", atasand in sustinere o factura emisa de x SRL (inchiriere generator) ce are inscrisa la locul de descarcare – SC X– Str. x. Argumentul contestatarei este irelevant deoarece adresa mentionata pe factura pusa spre exemplificare a fost la acea data, sediul social al societatii contestatoare, astfel ca se retine ca materialele au fost transportate la sediul social al societatii (intr-un apartament) si nu la cele doua santiere mentionate de societate.

Referitor la sustinerea societatii contestatoare potrivit careia organele de inspectie fiscala nu pot pretinde societatii sa prezinte alte documente in scopul justificarii dreptului de deducere a TVA sau sa justifice neacordarea dreptului de deducere prin invocarea nefondata a incalcarii a unor acte normative privind alte documente justificative decat factura, in ceea ce priveste persoana juridica romana platitoare de TVA care desfasoara activitate economica se retin urmatoarele:

-la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca este obligatia persoanei care solicita deducerea TVA 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 obiectiva a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica, dand nastere la operatiuni taxabile;

- prevederile Legii 82/1991 si OMFP 3055/2009 mentionate mai sus.

Astfel, organul de solutiune a contestației reține că **simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Precizam ca receptia fizica a bunurilor inscrise pe o factura si intrate in gestiune se consemneaza intr-un document justificativ intitulat "nota de receptie si constatare de diferente" cod 14-3-1A reglementat de OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, document pe care contribuabilul nu l-a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contesatiei.

Contribuabila afirma ca "*detaliul materialelor puse in opera este prezentat in anexele situatiilor de lucrari aprobate de catre beneficiar*", ca a pus la dispozitie dosare detaliate ale tuturor achizitiilor efectuate, echipa de control avand astfel posibilitatea de a face corelatia intre cantitatile achizitionate si cantitatile trecute pe situatiile de lucrari prezentate clientilor, dar, asa cum s-a precizat si in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, contribuabilul a prezentat numai facturi emise de diversi agenti economici, iar din anexele la facturile emise de SC XSRL nu s-au putut stabili ce bunuri au fost utilizate in procesul de realizare a instalatiei electrice la fiecare santier in parte, in lipsa documentelor ce privesc contabilitatea de gestiune.

In ceea ce priveste bunurile inregistrate ca achizitie de la x reprezentantul societatii face doua afirmatii contradictorii, si anume ca factura emisa de x avea ca anexa situatia detaliata a "stocurilor" care au facut obiectul transferului de bunuri, dar si ca materialele transferate de la x au fost preluate numai "scriptic" de X fiind reflectate si supuse aprobarii clientului in situatiile de lucrari emise de catre X catre x.

Mentionam faptul ca, agentul economic nu a pus la dispozitie Procesul verbal de predare-primire a lucrarilor incheiat intre x si beneficiarul x, desi acesta a fost solicitat in timpul inspectiei fiscale. Din anexele la facturile emise de SC X SRL, organul de inspectie fiscala nu a putut stabili ce bunuri au fost utilizate in procesul de realizare a instalatiei electrice la fiecare santier in parte, asa cum a fost reiterat in raport de inspectie fiscala, tinand cont ca materialele au fost preluate de la x **in stadiul „deja montate”**.

Reprezentantul contribuabilului sustine in contestatia formulata ca afirmatia echipei de control ca "nu s-a putut determina obiectiv daca achizitiile inregistrate sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, respectiv pentru realizarea lucrarilor de instalatie electrica pentru cele doua obiective din simplul motiv ca nu au existat NIR-uri si bonuri de consum este nefondata si abuziva", dar aspectele constatate de echipa de control au la baza prevederile Codului fiscal, care stipuleaza ca pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor contribuabilul trebuie sa indeplineasca doua conditii: conditia de forma - factura (art. 146, art. 155 din Codul fiscal), dar si **conditia de fond** - contribuabilul sa dovedeasca faptul ca achizitiile sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile- NIR, bon de consum, situatii de lucrari, rapoarte de lucru, etc. (art. 145, art. 134 indice 1 alin. (7) din Codul fiscal).

In ceea ce priveste nota de receptie se retin urmatoarele:

- la anexa 1 pct. 156 alin. (1) din OMFP 3055/2009 se prevede ca detinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum si efectuarea de operatiuni economice, fara sa fie inregistrate in contabilitate, sunt interzise;

- in continuare, la alin. (2) litera a) se prezinta una dintre operatiunile care trebuie efectuate pentru aplicarea alin. (1), si anume receptionarea tuturor bunurilor materiale intrate in entitate si inregistrarea acestora la locurile de depozitare.

Deci, conform literei a) toate bunurile materiale intrate in unitate trebuie receptionate si inregistrate pe locuri de depozitare.

Ca urmare, fiecare gestionar trebuie sa efectueze receptia fizica a bunurilor intrate si sa consemneze rezultatele receptiei intr-un documente justificativ-NIR.

Reprezentantul societatii afirma ca "bonul de consum nu a fost necesar societatea neavand o gestiune centrala", si ca "fiecare societatea isi stabileste propria organizare de gestiune" desi X nu a prezentat niciun fel de evidenta de gestiune in ciuda solicitarilor repetate de informatii si documente justificative.

Nu poate fi retinuta precizarea contestatarei potrivit careia legislatia in materie de TVA nu face referire la existenta sau nu a NIR-urilor si/sau a bonurilor de consum, factura de achizitie fiind singurul document justificativ pentru admiterea dreptului de deducere a TVA, intrucat legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere a TVA de indeplinirea atat a cerintelor de forma, respectiv existenta facturii (art. 146, art. 155 Cod fiscal), cat si a cerintelor de fond, respectiv dovada ca achizitiile au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile-situatii de lucrari, rapoarte de lucru, etc. (art. 145, art. 134 indice 1 alin.(7) din Codul fiscal), ultima conditie nefiind indeplinita de catre contribuabil, fapt recunoscut si de aceasta.

Echipe de inspectie fiscala a tinut cont de contractul dintre X si x subliniind faptul ca furnizorul din Franta a pus la dispozitia contribuabilului forta de munca calificata (gestionar), care, conform atributiilor care decurg din denumirea functiei, ar fi trebuit sa tina gestiunea, dar nu a pus accentul pe tariful orar, care, intr-adevar, este irelevant. Reprezentantul contribuabilului afirma ca "*nu inseamna ca daca nu sunt intocmite NIR-uri si bonuri de consum in cadrul societatii nu poate exista activitate de gestiune*", dar se retine ca nu au fost puse nici la dispozitia echipei de control documente (indiferent de denumirea lor) din care sa rezulte ca societatea a condus evidenta de gestiune si nici in sustinerea contestatiei.

La momentul efectuarii inspectiei fiscale, organele de control au constatat ca pe nici o factura nu era mentionat numele proiectului si nici pe facturile atasate pentru exemplificare de catre societatea contestatoare, astfel incat argumentul societatii contestatoare potrivit caruia "*pe majoritatea covarsitoare a facturilor primite este mentionat numele proiectului aferent, direct sau indirect*", nu poate fi retinut in lipsa documentelor justificative.

Referitor la contractul incheiat cu x SRL, echipa de inspectie fiscala a concluzionat ca SC X a detinut o magazie unde erau stocate bunurile avand in vedere ca in anexa nr. 1 la acest contract se arata ca prestatorul era obligat "*sa semneze un PV pentru scoaterea materialelor din magazia X*", iar clauzele contractuale trebuie respectate.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca exista servicii pentru care s-a stornat TVA colectata in suma de x lei, servicii facturate de SC X SRL, care nu au fost acceptate de beneficiarul final (x), motivul fiind ca serviciul nu a corespuns din punct de vedere calitativ, iar conform pct 20 alin. (2) din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabilul verificat avea obligatia ajustarii dreptului de deducere exercitat initial privind bunurile si serviciile achizitionate. Conform evidentei contabile si fiscale, societatea nu a ajustat dreptului de deducere exercitat initial aferent bunurilor si serviciilor achizitionate.

Societatea nu a prezentat documente suplimentare care sa sustina afirmatiile inscrise in contestatia formulata.

In concluzie, argumentele societatii contestatare nu pot fi luate in considerare si, in consecinta, cu privire la aspectele prezentate in raportul de inspectie fiscala nu pot fii retinute urmand a se respinge ca **neintemeiata** contestatia pentru **TVA stabilita suplimentar in suma**

de x lei rezultata din neacceptarea la deducere TVA aferenta facturilor emise de catre furnizorii de materiale.

3.4. Cu privire la TVA in suma de x lei aferenta facturilor de servicii prestate de diversi furnizori interni

Cauza supusa solutionarii societatea poate beneficia de deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de servicii, în condițiile în care prestarea efectivă a acestora în scopul obținerii de venituri impozabile/operațiuni taxabile nu este justificată cu situații de lucrări și procese verbale de recepție a lucrărilor confirmate de beneficiarii finali.

In fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA aferentă pentru lucrările facturate de diversi furnizori pe perioada supusă verificării întrucât SC X SRL nu a justificat serviciile achiziționate cu situații de lucrări și/sau note de recepție a lucrărilor, după cum urmează:

- TVA in suma de x lei aferenta facturilor emise de SC x SRL;
- TVA in suma de x lei aferenta facturilor emise de SC x SRL;
- TVA in suma de x lei aferenta facturilor emise de SC x SRL;
- TVA in suma de x lei aferenta facturilor emise de SC x SRL;
- TVA in suma de x lei aferenta facturilor emise de SC x SRL.

Contestatară arată ca legislația în materie de TVA nu prevede obligativitatea întocmirii documentelor solicitate de organele de inspecție fiscală.

In drept, în conformitate cu prevederile art. 134¹⁷ și art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Referitor la documentele justificative solicitate de organele de inspecție fiscală, respectiv contracte, situații de lucrări, note/procese-verbale de recepție etc., se reține că dreptul de deducere se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul veniturilor impozabile/operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală, inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate și sunt necesare.

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 al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că **existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept a fost conceput de legiuitor nu ca pe o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor impozabile, respectiv operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la profit impozabil ori la operațiuni taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- societatea susține eronat faptul că "organul de inspecție fiscală nu a precizat care sunt motivele de fapt/temeiul de drept" întrucât în Decizia de impunere sunt inserate motivele de fapt la pag 1, pct 2.1.2, iar temeiurile de drept sunt inserate la pag 2 - 4, pct 2.1.3.

- "detaliile" solicitate de echipa de inspecție fiscală reprezintă documente justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate și pe care societatea avea obligația să le întocmească iar, conform Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, să le păstreze în arhivă 10 ani cu începere de la data încheierii exercitiului financiar în cursul căruia au fost întocmite.

- din documentele puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală (contracte, facturi fiscale, aprobările la plata a facturilor, procesele verbale pentru verificarea lucrărilor ce devin ascunse) nu rezultă că servicii au fost facturate de către societățile comerciale menționate și nici dacă serviciile facturate au fost prestate în folosul operațiunilor taxabile ale societății;

- informațiile înscrise pe facturile emise de agenții economici de mai sus nu atestă că serviciile au fost prestate. Conform prevederilor codului fiscal prestațiile de servicii sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate.

Referitor la SC x SRL contribuabilul a atașat următoarele:

- acceptarea la plată a facturii 147/2009;
- facturile xxxx emise de această societate în anul 2009, care au înscrise la rubrica *denumirea produselor sau serviciilor* "instalații electrice conform contract x";
- Decizia nedatată a lui x-administrator X de numire a dlui x în calitate de manager al șantierului x;
- Atestat ANRE din 13.07.2007 acordat SC x;
- Act adiacent din 12.12.2008 privind instruirea lucrătorilor în domeniul securității și sănătății în munca semnat și stampilat de X și de x;
- Decizia x/2008 a directorului general x prin care dl x este numit coordonator al activității la locul de muncă;
- Procese verbale de recepție calitativă nr. 1-4 din anul 2009 semnate și stampilate de cele două societăți în care sunt înscrise magazinele la care s-a făcut verificarea, specificații tehnice și concluzia că s-a respectat tehnologia;
- Buletine de verificare electrică cabluri de joasă tensiune nr. 1, 3, 4 și 5 din anul 2009 semnate și stampilate de x;
- Proces verbal de predare-primire front de lucru 1/2008;
- Procese verbale pentru verificarea lucrărilor ce devin ascunse din anii 2008 și 2009;
- Procese verbale de verificare-constatare a calității lucrărilor din anii 2008 și 2009, toate semnate și stampilate de cele două societăți;
- trei email-uri reprezentând pontaje din luna decembrie 2008.

Din documentele anexate de contribuabil nu rezultă că felurile de servicii au fost facturate de către SC x SRL și dacă acestea au fost prestate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Referitor la SC x SRL, contestatara a atasat factura x/15.04.2009 in valoare totala de x lei pe care scrie "prestari servicii x"; din cele inscrise in factura nu rezulta ce fel de servicii a facturat SC x SRL si daca acestea au fost prestate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Referitor la SC x SRL contestatara a atasat acceptanta la plata a facturii x/15.06.2009 precum si factura respectiva in valoare totala de x lei pe care scrie la rubrica "denumirea produselor" saptamana 20-24 x/x, iar la cantitate x bucati/x bucati, astfel incat din cele inscrise in factura nu rezulta ce fel de servicii au fost facturate de catre SC x SRL si daca acestea au fost prestate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

In ceea ce priveste SC x SRL si SC x SRL contribuabilul nu a anexat nici un document.

Societatea nu a prezentat documente care sa sustina afirmatiile inscrise in contestatia formulata.

In concluzie, documentele prezentate sunt lipsite de acel grad de detaliu strict necesar pentru identificarea concretă a serviciilor facturate de furnizorii analizați si nu sunt însoțite de dovada prestării lor efective în raport de operațiunile desfășurate de contestatoarea însăși, astfel că acestea nu probează legătura serviciilor achiziționate cu propriile venituri impozabile/operațiuni taxabile ale contestatarii, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată cu privire la **TVA stabilita suplimentar in suma de x lei**.

3.5.Cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect faptul ca persoana impozabila nu are dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata in suma de x lei aferenta achizitiei serviciilor de reparatii pentru autoturismele inchiriate, in conditiile in care nu face dovada ca sunt destinate realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-x/22.06.2016, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA stabilita suplimentar prin neacceptarea la deducere a TVA aferenta prestarilor de servicii reparatii auto in suma de x lei inscrise in facturile emise de catre x SRL in perioada aprilie-octombrie 2009, intrucat societatea nu a prezentat documente care sa justifice utilizarea autoturismelor in folosul operatiunilor taxabile.

Contestatara considera ca nu avea obligatia intocmirii foilor de parcurs.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

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

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

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

a) operatiuni taxabile; [...].

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 propriilor operatiuni taxabile** si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Asa cum s-a stabilit si prin jurisprudenta comunitara in materie de TVA, **exercitarea dreptului de deducere de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale avand**

dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa demonstreze ca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul propriilor operatiuni impozabile care-i dau dreptul la deducere. Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca organul de inspectie fiscala a solicitat societatii contestatare documente justificative privind autoturismele utilizate de societate si contractele incheiate pentru aceste autoturisme, precum si foile de parcurs din care sa reiasa ca autoturismele au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, dar societatea nu a prezentat documente care sa sustina afirmatiile inscrise in contestatia formulata.

Societatea contestatara nu a prezentat nicio dovada privind utilizarea autoturismelor in folosul desfasurarii activitatii persoanei juridice si nu prezintă în susținerea contestației documentele justificative menționate care să combată și să înlătore constatările organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 156. - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

(...) c) sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare în vederea stabilirii operatiunilor realizate *atât la sediul principal, cât si la subunitati*.(....)."

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri."

"Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal".

Mentionam faptul ca foile de parcurs sunt documente primare cu regim special, formular cu care societatea contestatoare poate justifica utilizarea autoturismelor in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Societatea nu a prezentat nici in sustinerea contestatiei documente care sa sustina afirmatiile inscrise in contestatia formulata si nu pot fi retinute simplele afirmatii ale contestatarei potrivit carora avea drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor in cauza pentru ca societatea nu dovedeste printr-un probatoriu adecvat, cerut expres de legea fiscala, ca acesta a fost necesara in scopul activitatii proprii.

In concluzie, argumentele societatii nu pot fi luate in considerare in vederea acceptarii la deducere a TVA in suma de x lei si, in consecinta, cu privire la aspectele prezentate urmeaza a se respinge ca **neintemeiata** contestatia privind **TVA stabilita suplimentar in suma de x lei.**

3.6. Referitor la accesorii aferente TVA in suma totala de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datoreaza accesoriile calculate si stabilite de organele de inspectie fiscala aferente debitelor stabilite suplimentar in conditiile in care nu se contesta modul de calcul al accesoriilor, ci doar debitele ce genereaza calculul acestora.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/22.06.2016, organele de inspectie fiscala au calculat pe perioada 25.02.2009-03.06.2016 accesorii in suma totala de x lei aferente TVA stabilita suplimentar pentru perioada 01.12.2007 – 31.05.2010, conform art 119 si 120 din OG

92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata si art.174 alin.(1), alin.(2) si alin.(5) din Legea nr.207/2015.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv",

iar potrivit prevederilor art.174 din Legea nr.207/2015 :

"Art.174 -(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.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor de impunere sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia, inclusiv."

Fata de prevederile legale invocate si avand in vedere ca la pct.3.1. - 3.5. din decizia atacata a fost respinsa ca neintemeiata contestatia in ceea ce priveste TVA in suma de x lei, iar societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor, aplicandu-se regula **"accesorium sequitur principalem"**, pe cale de consecinta urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia S.C. XS.R.L. pentru accesorii aferente TVA in suma de **x lei**.

3.7. Referitor la dispozitia de masuri nr.x/22.06.2016

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.GR..F.P.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 ci la măsuri de îndeplinit de către contribuabil, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența Serviciului soluționare contestații.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/22.06.2016, organele de inspectie fiscala au dispus **S.C. X S.R.L.** masura intocmirii si depunerii unei noi declaratii informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national pentru semestrul I 2009.

Societatea contesta masura dispusa prin dispozitia de masuri nr. x/22.06.2016.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 268 alin. (1) si art. 272 alin.(1), alin (2), alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art.268 - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal."

„Art.272 - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale

stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

“(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

De asemenea, Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" aprobate prin O.M.F.P. nr. 3833/2015 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", prevad:

“Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

„6. Se menționează posibilitatea contribuabilului/plătitorului de a formula contestație împotriva prezentului act administrativ, în conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.”

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3 – 5.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, care stabilesc:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta [...].

5.5. Competența de soluționare este dată de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea contestatorului, categoria organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorii vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale.”

Întrucât măsurile dispuse în sarcina **S.C. XS.R.L.** nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nici o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației, pentru acest capat de cerere, intra în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 272 alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

D.G.R.F.P. București constată necompetența materială a Serviciului Soluționare Contestații privind contestația depusă de **S.C. XS.R.L.** împotriva Dispoziției de măsuri nr.

x/22.06.2016 motiv pentru care contestația va fi transmisă, spre competența soluționare, Administrației Sector 2 a Finantelor Publice.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 134² alin.(1) și alin.(2), art.137 alin.(1), alin.(3), art.145 alin.(2), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, punctele 19, 20, 79 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, în forma aplicabilă în perioada verificată, O.M.F.P. nr. 3833/2015 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", art. 268 alin.(1), art. 272 alin.(1), alin.(2), alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală; pct. 5.3 – 5.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr.3741/2015,

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiată contestația formulată de **S.C. XS.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/22.06.2016, emisă de Administrația Sector 2 a Finantelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. x/22.06.2016, **pentru TVA în sumă de x lei.**

2. Respinge ca nemotivată contestația formulată de **S.C. XS.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/22.06.2016, emisă de Administrația Sector 2 a Finantelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. x/22.06.2016, **pentru accesorii aferente TVA în sumă de x lei.**

3. Constata necompetența materială a Serviciului Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP București privind contestația depusă de **S.C. XS.R.L. împotriva Dispoziției nr. x/22.06.2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală** și transmite dosarul contestației pentru acest capăt de cerere organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel București.