



MINISTER FINANTELOR PUBLICE
**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 171/11.06.2013
privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SRL din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. .X./04.09.2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice .X. .X., prin adresa nr. .X./24.08.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, având sediul social în .X., str. .X. nr. .X., cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J.X./ .X./ .X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./22.06.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.06.2012 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- | | |
|---|---------|
| - impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente | .X. lei |
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente
taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe
valoarea adăugată | .X. lei |

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./18.06.2012.

Contestația a fost depusă la Administrația Finanțelor Publice .X. .X., la data de 02.08.2012, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei, în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, față de data de 03.07.2012, data primirii de către societatea contestatoare a Deciziei de impunere nr. .X./22.06.2012 și a Dispoziției de măsuri nr. .X./18.06.2012, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

.X./22.06.2012 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. .X. potrivit mențiunii olografe a reprezentantului societății, aplicată pe titlurile de creanță menționate mai sus.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC .X. SRL din .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./22.06.2012 și a Dispoziției de măsuri nr. .X./18.06.2012, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.06.2012 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. .X., precum și prin completarea la contestație, SC .X. SRL (numită în continuare .X. sau societate) susține următoarele :

În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale în sumă totală de .X. lei, aceasta este structurată astfel:

- despăgubiri și penalități aferente contractelor economice, sumă înregistrată în contul 6581 .X. lei
- cheltuieli de exploatare înregistrate în contul 6588 .X. lei
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, aferente anului 2008 .X. lei
- avansuri încasate de la clienți, sume înregistrate în contul 419 .X. lei

Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, .X. susține că aceasta reprezintă despăgubiri și penalități aferente unor contracte economice încheiate cu diverși furnizori și nu amenzi și penalități datorate autorităților române. Astfel, societatea menționează că a înregistrat în contul 6581 „Despăgubiri, amenzi și penalități” cheltuieli de natura despăgubirilor și penalităților aferente contractelor economice încheiate cu furnizori, persoane juridice române, cheltuieli care, în temeiul art.21 alin.4 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal.

Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, .X. precizează că în mod legal a înregistrat în contul 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” această sumă, întrucât cheltuielile au fost efectuate de societate în scopul obținerii de venituri, organele de inspecție fiscală considerându-le, fără nicio motivare în fapt, ca fiind nedeductibile fiscal, invocând prevederile art.21 alin.4 lit.o din Codul fiscal.

Societatea susține că aceste cheltuieli au avut natura unor cheltuieli operaționale, efectuate în cursul desfășurării activității economice, drept pentru care le este aplicabilă norma generală în materie de deductibilitate, respectiv art.21 alin.1 din Codul fiscal.

Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea unor mijloace fixe, sumă înregistrată în contul 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea și provizioanele”, societatea susține următoarele:

Suma înregistrată în acest cont, în anul 2008, a fost de .X. lei, structurată astfel: .X. lei reprezintă amortizarea aferentă mijloacelor fixe, deductibilă din punct de vedere fiscal (contul 6811), iar .X. lei reprezintă amortizarea aferentă mijloacelor fixe, nedeductibilă din punct de vedere fiscal (contul 6812).

De asemenea, societatea precizează că inițial a înscris în Declarația 101 ca fiind nedeductibilă, cheltuiala cu amortizarea în sumă de .X. lei. Ulterior, după refacerea evidenței contabile, cheltuiala cu amortizarea, nedeductibilă fiscal, a fost în sumă de .X. lei, sumă pe care, însă, societatea a omis să o înregistreze în Declarația 101 rectificativă.

În concluzie, societatea apreciază că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibilă fiscal cheltuiala cu amortizarea în sumă de .X. lei, în baza art.21 alin.3 lit.i din Codul fiscal, aceasta fiind în fapt de .X. lei, motiv pentru care înțelege să conteste măsura de diminuare a pierderii fiscale pentru suma de .X. lei.

Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, reprezentând avansuri încasate de la clienți, societatea menționează că .X. (fostă .X. SA .X. Sucursala .X. .X. România) a încheiat cu .X. contractele nr. .X./ .X.: .X. – Varianta ocolitoare .X. și nr..X./X.:X. – Reabilitare drum existent între .X. și .X., la care .X. a avut calitatea de subcontractor. De asemenea, societatea precizează că aceste contracte au fost încheiate în anul 2002 și finalizate în anul 2012, prin ele părțile convenind ca stingerea avansurilor acordate să fie efectuată la finalizarea lucrărilor, motiv pentru care afirmația organelor de inspecție fiscală referitoare la prescrierea dreptului de stingere a avansurilor este eronată.

În susținerea contestației, societatea apreciază că speței îi sunt aplicabile prevederile art.7 și art.16 din Decretul nr.167/1958, în conformitate cu care termenul de prescripție a fost întrerupt din momentul recunoașterii de către debitor a obligațiilor sale, de la acea dată curgând un alt termen de prescripție.

De asemenea, .X. menționează că organele de inspecție fiscală nu au indicat temeiul de drept în baza căruia au considerat suma de .X. lei ca fiind venit impozabil și care a fost modalitatea prin care au stabilit faptul că sumele încasate provin din perioada 2003 -2005.

În concluzie, societatea contestă măsura de diminuare a pierderii fiscale, pentru anul 2010, cu suma de .X. lei, sumă considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind venit impozabil.

În ceea ce privește calculele efectuate de organele de inspecție fiscală, societatea precizează că există diferențe între suma cu care a fost redusă pierderea în anul 2010, respectiv .X. lei, și suma rezultată din raportul de inspecție fiscală, respectiv .X. lei, astfel că .X. nu poate aduce argumente asupra diferenței de .X. lei, neînțelegând ce cheltuială nedeductibilă ar reprezenta.

Având în vedere cele menționate, .X. solicită desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. .X./22.06.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.06.2012, considerând că pierderea în sumă totală de .X. lei este deductibilă, putând fi recuperată în perioada următoare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, societatea precizează că perioada verificată de organele de inspecție fiscală a fost 01.01.2006 – 31.12.2010, iar suma contestată este structurată astfel:

- taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în anul 2007 .X. lei;
- taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în anul 2008 .X. lei;
- taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere în anul 2008 .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere .X. lei;
- penalități de întârziere .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, în sumă de .X. lei, aferentă facturilor emise în sistem de taxare inversă, societatea precizează că a prestat servicii de construcții, în calitate de subcontractor, pentru .X., care a avut calitatea de contractor general în relația cu .X.. Aceste lucrări au fost executate în anul 2006 și prima jumătate a anului 2007, dar au fost recepționate de contractorul general doar în anul 2007, astfel că societatea, făcând aplicațiunea art.134 alin.4, art. 134¹ alin.7 și art.160 din Codul fiscal, în forma în vigoare începând cu 01.01.2007, a emis facturi către .X. cu aplicarea mecanismului de taxare inversă. De asemenea, societatea precizează că, în această situație, lucrările nu au fost facturate cu întârziere deoarece, așa cum a menționat și în nota explicativă nr. .X./06.06.2012, lucrările au fost finalizate în februarie 2007, respectiv septembrie 2007. Societatea menționează că nu înțelege care au fost considerentele organelor de inspecție fiscală în baza cărora acestea au stabilit faptul că lucrările au fost executate exclusiv în anul 2006, stiut fiind faptul că în cazul lucrărilor de construcții montaj, facturarea acestora poate fi efectuată numai după ce beneficiarul acceptă situațiile de lucrări.

În concluzie, .X. contestă taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei având în vedere faptul că lucrările de construcții montaj au fost executate în anul 2007.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, .X. menționează că în anul 2002, asocierea formată între .X., și .X., în calitate de prestator, a încheiat cu .X., în calitate de beneficiar, contractele .X. și .X., ale căror obiecte au fost construcția centurii ocolitoare .X., respectiv reabilitarea drumului .X. – .X..

În vederea realizării obligațiilor asumate prin cele două contracte .X. a încheiat cu .X. contractul cadru de colaborare nr. .X./30.07.2003.

Pentru toate lucrările efectuate în baza acestui contract de colaborare și anterior acceptării acestora de către beneficiar, respectiv .X., societatea a efectuat următoarea înregistrare:

418	Clienți facturi de	=	%
	întocmit		
		.X.	Venituri din prestări servicii
		.X.	TVA neexigibilă

Având în vedere aceste aspecte, soldul inițial al contului 418 „Clienți facturi de întocmit” la data de 01.01.2006 a fost de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată evidențiată în contul .X. a fost de .X. lei, aceste sume crescând cu contravaloarea diferențelor de curs valutar intervenite datorită și lucrărilor executate și nerecepționate.

Pe parcursul derulării contractelor au intervenit evenimente internaționale ce nu au putut fi prevăzute la data încheierii contractelor .X. și .X., care au avut drept consecință creșterea prețurilor la materii prime, materiale sau forță de muncă, astfel că obligațiile Asocierii, în calitate de antreprenor, au devenit excesiv de oneroase fapt ce a determinat și ca obligațiile Sucursalei față de Asocierie să devină, la rândul lor, excesiv de oneroase. Deoarece beneficiarul final, respectiv .X., nu a acceptat situațiile de lucrări și nu a achitat sumele înscrise în acestea, între Asocierie și Beneficiar au fost purtate discuții, finalizate cu două acorduri, în data de 02.07.2008, prin care .X. a fost de acord să achite parțial contravaloarea lucrărilor prestate.

În susținerea contestației, .X. precizează că, în conformitate cu prevederile contractului cadru nr. .X./30.07.2003 și a convenției ulterioare de punere în aplicare a acestuia, doar după ce .X. a recepționat lucrările, Asociația, prin .X., a efectuat recepția/recunoașterea serviciilor prestate de subcontractor, respectiv .X., aplicând și ajustările impuse de .X..

.X. consideră că, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.4 din Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată a devenit exigibilă la momentul la

care .X. a efectuat recepția lucrărilor executate, dată la care a stornat înregistrările contabile inițiale, prin nota contabilă:

418	Clienți facturi de întocmit	=	%	
			.X.	Venituri din prestări servicii
			.X.	TVA neexigibilă

efectuând înregistrarea:

411	Clienți	=	%	
			.X.	Venituri din prestări servicii
			.X.	TVA colectată

Pentru situațiile de lucrări în sumă de .X. lei, care nu au fost acceptate de .X., stornarea s-a efectuat prin nota contabilă 418 = .X., concomitent cu stornarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. prin nota contabilă 418 = .X..

Societatea menționează că, din punct de vedere juridic, sumele pentru care a efectuat stornarea nu pot fi considerate ca reprezentând debite deoarece acestea nu au fost recunoscute la plată. Mai mult, în calitate de subcontractor, nu putea solicita contractorului, respectiv .X., un preț superior celui acceptat de beneficiarul final .X..

Din punct de vedere al recunoașterii veniturilor în contabilitate anterior acceptării situațiilor de lucrări, .X. apreciază că a utilizat în mod eronat contul .X. „Venituri din prestări servicii”, corect fiind contul 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”, dar această situație „nu atrage consecințe fiscale sau contabile diferite”. Cu toate acestea, recunoașterea veniturilor nu atrage, din oficiu, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, aceasta intervenind conform prevederilor art.134¹ din Codul fiscal, la data acceptării situațiilor de lucrări.

De asemenea, societatea precizează faptul că organele de inspecție fiscală au motivat stabilirea unei obligații suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei prin faptul că societatea nu a întocmit declarații rectificative de impozit pe profit, care se referă la obligațiile de natura impozitului pe profit în condițiile în care la data de 31.12.2008 a stornat suma de .X. lei prin rulajul contului 1175 „Profit/pieredere de reportat”, considerând cheltuielile ca nefiind deductibile fiscal, dar fără a ajusta taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă.

Societatea apreciază că întocmirea sau nu a declarațiilor rectificative vizând impozitul pe profit nu au cum să influențeze calculul taxei pe valoarea adăugată deductibilă, iar ajustarea bazei de calcul a taxei pe valoarea adăugată prin înregistrarea ca taxă colectată doar a sumei aferente situațiilor de lucrări acceptate de beneficiar nu atrage ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă. Mai mult, .X. precizează că atât timp cât a înregistrat

taxa pe valoarea adăugată colectată în baza facturilor emise către .X. pentru situațiile de lucrări acceptate, își păstrează integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor deductibile, chiar și în situația în care acestea ar fi inferioare veniturilor taxabile realizate.

De asemenea, .X. consideră că organele de inspecție fiscală nu și-au exercitat rolul activ în sensul că nu au atras atenția societății asupra înregistrării eronate a contravalorii lucrărilor nerecepționate în contul .X. „Venituri din prestări servicii” în loc de contul 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” și nu au dispus corectarea acestei erori, preferând să considere taxa pe valoarea adăugată ca fiind exigibilă.

În plus față de aspectele de mai sus, societatea precizează că din punct de vedere contabil, așa cum au menționat și organele de inspecție fiscală, a înregistrat în cursul anului, în contul .X., prin debitul contului 418 contravaloarea cheltuielilor privind realizarea prestărilor de servicii. Astfel, lunar a înregistrat în conturile de cheltuieli, diferite sume reprezentând cheltuieli cu salarii și alte cheltuieli cu personalul, cheltuieli cu materii prime și materiale, cheltuieli cu utilități sau cheltuieli cu alte servicii subcontractate. La sfârșitul perioadei sau la predarea unei părți din lucrare, societatea a întocmit devizul lucrărilor prestate, realizând calculația costurilor. De asemenea, când aceste devize erau acceptate, societatea efectua înregistrarea:

411	Clienți	=	%	
			.X.	Venituri din prestări servicii
			.X.	TVA colectată

În cazul în care aceste devize nu erau acceptate la plată, societatea efectua înregistrarea:

418	Clienți facturi de întocmit	=	%	
			.X.	Venituri din prestări servicii
			.X.	TVA neexigibilă

Societatea menționează că pe toată perioada derulării contractului a facturat către beneficiar numai după ce acesta a semnat situațiile de lucrări deoarece numai atunci a luat naștere dreptul său de a cere plata lucrărilor executate, lipsa confirmării situațiilor de plată neîndreptățind-o să emită facturi și să solicite plata acestora.

Mai mult, .X. precizează că a utilizat contul 418 pentru a înregistra contravaloarea lucrărilor de construcții în curs de execuție și datorită următoarelor motive:

- prelungirea duratei lucrărilor ca urmare a întârzierii expropriierilor de teren, fapt ce a determinat cheltuieli suplimentare cu chirii, organizare de șantier, plăți de salarii, fără a genera, însă, și venituri;

- necesitatea schimbării materialelor, la propunerea conducerii șantierului, fapt ce a presupus solicitarea aprobării din partea contractantului principal;
- modalitatea păguboasă de decontare care a generat pierderi colosare în moneda locală.

În concluzie, .X. apreciază ca fiind fără temeii legal constatarea organelor de inspecție fiscală care au stabilit că suma de .X. lei, existentă în soldul contului .X. la data de 01.01.2006, ar reprezenta, în fapt, taxă pe valoarea adăugată nefacturată, aferentă lucrărilor de construcții în sumă de .X. lei.

Mai mult, societatea nu este de acord nici cu constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia .X. a înregistrat taxă pe valoarea adăugată de rambursat ca urmare a nefacturării „în totalitate a cheltuielilor efectuate”, menționând că suma de rambursat provine din taxa pe valoarea adăugată aferentă mijloacelor fixe și obiectelor de inventar achiziționate sau este aferentă mijloacelor fixe livrate intracomunitar.

Totodată, societatea afirmă că soldul contului 418 nu reprezintă lucrări executate și nefacturate ci reprezintă contravaloarea materiilor prime și materialelor ce a fost achitată furnizorilor, dar care nu a putut fi solicitată beneficiarului deoarece prin contract, prețul a fost licitat în yeni, plătit în lei la data semnării contractului. Deoarece pe parcursul derulării contractelor au intervenit modificări economice semnificative concretizate în creșterea prețului la materii prime și materiale sau la energie, contractele .X. și .X. au devenit deosebit de oneroase, astfel că .X. a înregistrat pierderi. În consecință, împreună cu Antreprenorul, societatea a încercat recuperarea de la Beneficiar a întregului cost al serviciilor prestate, motiv pentru care în luna februarie 2006 a fost transmisă o cerere intermediară de compensații pentru fiecare contract, prin care a solicitat actualizarea prețului din contract pentru a acoperi daunele suferite. .X. consideră că din redactarea celor două cereri rezultă că lucrările de construcții au fost executate, dar nu au fost acceptate la plată de Beneficiar, transmiterea cererilor echivalând cu transmiterea situațiilor de lucrări pentru acceptare la plată.

În susținerea contestației, societatea precizează faptul că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat că a redus baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată până la concurența sumelor încasate, acestea neanalizând fișa de cont a clientului .X. din care rezultă că sumele facturate în anul 2008 au fost încasate în anul 2012. Mai mult, societatea susține că a făcut demersuri pentru schimbarea prevederilor contractuale, dar nu a avut la dispoziție o serie de documente pentru a le prezenta organelor de inspecție fiscală deoarece acestea se aflau în .X., la societatea mamă, astfel că le anexează în susținerea contestației.

În concluzie, .X. consideră că termenul „lunar” menționat în contractul cadru nr. .X./30.07.2003 nu trebuie interpretat ca reprezentând „în

fiecare lună”, societatea neputând fi obligată să factureze, indiferent dacă a executat sau nu lucrări. Mai mult, societatea apreciază că deține documente din care rezultă că lucrările executate au fost facturate numai după finalizarea acestora și recunoașterea lor de către client.

Având în vedere cele de mai înainte, societatea contestă, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, următoarele sume:

- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, aferentă facturilor emise în anul 2007, cu mențiunea „taxare inversă”;
- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în luna ianuarie 2006 în sumă de .X. lei, reprezentând soldul contului .X. la 01.01.2006;
- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în luna decembrie 2008, în sumă de .X. lei, aferentă operațiunii de stornare ca urmare a neacceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, societatea precizează că, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a înregistrat în mod eronat cheltuieli, pe care le-a considerat deductibile fiscal, în sumă de .X. lei, reprezentând costuri cu materiale, piese de schimb, combustibil, fără a regulariza taxa pe valoarea adăugată dedusă la achiziționarea lor, respectiv suma de .X. lei.

Față de aceste aspecte, societatea precizează că nu înțelege modul în care organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că suma de .X. lei a fost înregistrată pe cheltuieli nedeductibile și care au fost documentele verificate de echipa de control care au condus la concluzia că taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă la momentul achiziției.

În consecință, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, societatea contestă constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la nedeductibilitatea sumei de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor cheltuieli cu materialele, piese de schimb sau combustibil.

.X. contestă și modul de calcul prezentat de echipa de inspecție fiscală în anexa nr.4.2 – denumită „situație calcul debit și accesorii tva” comparativ cu sumele stabilite ca diferență la tva deductibilă și tva colectată în Raportul de inspecție fiscală.

Astfel, în raportul de inspecție fiscală a fost înscrisă ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă suma de .X. lei, iar în anexa nr.4.2 a fost înscrisă suma de .X. lei, rezultând o diferență de .X. lei.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată deductibilă evidențiată în jurnalul de cumpărări coincide cu taxa pe valoarea adăugată înscrisă în rulajul contului 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”. Cu toate acestea, societatea menționează că între suma înscrisă în bilanța de verificare și cea luată în considerare de organele de control există diferențe, astfel:

- taxa pe valoarea adăugată deductibilă,
conform balanței de verificare .X. lei
- taxa pe valoarea adăugată deductibilă,
conform organelor de inspecție fiscală .X. lei

În susținerea contestației, .X. menționează faptul că din analiza anexei nr.4.2 a Raportului de inspecție fiscală nr..X./22.06.2012, rezultă că în luna aprilie 2006, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei. Față de această situație, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de taxa pe valoarea adăugată deductibilă, motiv pentru care eventuala diferență ar fi trebuit să fie de .X. lei.

Mai mult, societatea susține că între sumele înscrise în anexa nr. 4.2 și raportul de inspecție fiscală există și alte diferențe, astfel:

- în raportul de inspecție fiscală este înscrisă suma de .X. lei, reprezentând diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată, stabilită în urma inspecției fiscale;

- în anexa nr.4.2 suma luată în considerare la stabilirea obligațiilor suplimentare a fost de .X. lei;

- în anexa nr.4.2 taxa pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală este în sumă de .X. lei, față de .X. lei cât a fost înscrisă în decizia de impunere, diferența de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată de recuperat aferentă lunii decembrie 2010.

În concluzie debitul suplimentar de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei este incorect calculat. Mai mult, pentru diferențele stabilite, aferente anului 2006, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală nu au indicat în Decizia de impunere nr. .X./22.06.2012 niciun temei legal.

În consecință, .X., având în vedere motivele prezentate, contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei deoarece este incorect stabilită, contestând implicit, măsurile accesorii dispuse în sarcina sa.

În plus, societatea apreciază că, prin măsurile dispuse, organele de inspecție fiscală au sancționat de două ori grupul din .X., care își desfășoară activitatea în România prin entitățile afiliate .X. și .X. SA, dar nu a fost stabilită ca măsură corectarea facturilor emise, în conformitate cu prevederile art.159 alin.3 din Codul fiscal. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. are obligația să emită facturi și să colecteze taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Or, în situația în care .X. ar datora această sumă, aceasta trebuia dedusă în mod corespunzător de .X..

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./22.06.2012, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Juridice, în baza căruia au fost emise Decizia de impunere nr. .X./22.06.2012 și Dispoziția de măsuri nr. .X./18.06.2012:

În ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, pentru perioada verificată, respectiv 01.01.2006 – 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Referitor la anul 2006, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a declarat nicio cheltuială nedeductibilă, înregistrând totodată, pierdere în sumă de .X. lei. În timpul inspecției au fost constatate aspecte de natură să modifice rezultatul financiar al anului 2006, organele de inspecție fiscală stabilind că următoarele cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit:

- cheltuieli cu amortizarea unor mijloace fixe .X. lei
- cheltuieli de protocol .X. lei
- cheltuieli cu amenzi și penalități .X. lei
- cheltuieli de exploatare .X. lei
- cheltuieli de sponsorizare .X. lei

Ținând cont de aceste constatări, organele de inspecție fiscală au redus pierderea fiscală înregistrată de contribuabil de la suma de .X. lei la suma de .X. lei

Referitor la anul 2007, organele de inspecție fiscală „nu au constatat aspecte de natura celor care modifică rezultatul financiar al anului, societatea determinând obligațiile de natura impozitului pe profit ținând cont de următoarele cheltuieli nedeductibile”:

- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe .X. lei
- pierdere netă din diferențe de curs valutar .X. lei
- cheltuieli de protocol .X. lei
- cheltuieli cu amenzi și penalități .X. lei
- cheltuieli de exploatare .X. lei

Ținând cont de aceste constatări, organele de inspecție fiscală au redus pierderea fiscală, pentru perioada 2006 – 2007, de la suma de .X. lei la suma de .X. lei.

Referitor la anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat aspecte de natura celor care modifică rezultatul financiar al acestui an, stabilind că următoarele cheltuieli fiscale nu sunt deductibile:

- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe .X. lei
- pierderea netă din diferențe de curs valutar
afereente împrumuturilor nebancale .X. lei
- cheltuieli cu piese de schimb .X. lei
- cheltuieli cu impozitul pe venitul nerezidenților .X. lei

De asemenea, societatea a determinat obligațiile de natura impozitului pe profit pentru anul 2008 ținând cont și de următoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli de protocol .X. lei
- cheltuieli cu amenzi și penalități .X. lei
- cheltuieli de exploatare .X. lei

Ținând cont de aceste constatări, organele de inspecție fiscală au redus pierderea fiscală, pentru perioada 2006 – 2008, de la suma de .X. lei la suma de .X. lei.

Referitor la anul 2009, organele de inspecție fiscală „nu au constatat aspecte de natura celor care modifică rezultatul financiar al anului”, contribuabilul calculând obligațiile de natura impozitului pe profit ținând cont de următoarele cheltuieli nedeductibile:

- impozitul minim pe profit .X. lei
- cheltuieli de protocol .X. lei
- cheltuieli cu amenzi și penalități .X. lei
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe .X. lei
- cheltuieli de exploatare .X. lei

Ținând cont de aceste constatări, organele de inspecție fiscală au redus pierderea fiscală a societății, pentru perioada 2006 – 2009, de la suma de .X. lei la suma de .X. lei.

Referitor la anul 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a înregistrat în evidența contabilă la data de 31.12.2010 avansuri încasate de la clienți în perioada 2003 – 2005, în sumă totală de .X. lei. Deoarece dreptul clienților de a solicita restituirea sau compensarea acestor sume s-a prescris, veniturile societății au fost mărite cu aceste avansuri. De asemenea, societatea a calculat obligațiile privind impozitul pe profit ținând cont și de următoarele cheltuieli nedeductibile:

- impozit minim pe profit la data de 30.09.2010 .X. lei
- cheltuieli de protocol la data de 30.09.2010 .X. lei
- cheltuieli de protocol la data de 31.12.2010 .X. lei
- cheltuieli cu amenzi și penalități la data de 30.09.2010 .X. lei
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe la data de 30.09.2010 .X. lei
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe la data de 31.12.2010 .X. lei
- pierderea netă din diferențe de curs valutar la data de 30.09.2010 .X. lei
- pierderea netă din diferențe de curs valutar la data de 31.12.2010 .X. lei
- cheltuieli de exploatare la data de 30.09.2010 .X. lei
- cheltuieli de exploatare la data de 31.12.2010 .X. lei

Ținând cont de aceste constatări, organele de inspecție fiscală au redus pierderea fiscală aferente perioadei 2006 – 2010, de la suma de .X. lei la suma de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada supusă verificării a fost 01.01.2006 – 31.12.2010.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007 societatea a emis facturi pentru lucrări de construcții montaj pe care a înscris mențiunea „taxare inversă”. Urmare verificării acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că prestările de servicii menționate în aceste facturi au fost executate de .X. în anii anteriori, cu atât mai mult cu cât acesta fusese obligat să părăsească șantierul în anul 2006. Astfel, pentru aceste servicii, societatea avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată în cotă de 19%, în conformitate cu prevederile art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru facturarea cu întârziere a prestărilor de servicii efectuate anterior anului 2007, organele de inspecție fiscală nu au acceptat aplicarea măsurilor de simplificare și au dispus societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în calitate de prestator subcontractor, a încheiat cu SC .X. SA .X. Sucursala .X. .X., în calitate de beneficiar contractor, contractul cadru nr..X. /30.07.2003, prin care s-a angajat să efectueze lucrări de amenajare, reabilitare drumuri și poduri în .X., varianta ocolitoare .X., șantier armata și .X. – .X., șantier .X..

Prin contractul cadru nr. .X./30.07.2003, părțile au convenit că furnizorul (.X.) va executa comenzile primite de la angajator (.X.), va factura lunar lucrările executate, va conduce corect și la zi evidența contabilă, va urmări și coordona lucrările angajate cu alți subcontractori. De asemenea, părțile au convenit că plata se poate face în avans sau pe bază de facturi emise lunar, reprezentând 97% din contravaloarea lucrărilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a emis facturi în momentul încasării contravaloării lucrărilor executate, încălcând, astfel, atât clauzele contractuale, cât și prevederile legale care stipulează obligativitatea prestatorului de a factura, cel mai târziu până la sfârșitul lunii în care prestarea a fost efectuată. De asemenea, din analiza balanței de verificare la 01.01.2006, întocmită de societate, a rezultat și faptul că aceasta avea înregistrată în soldul contului 418 suma de .X. lei, reprezentând lucrări nefacturate, din care taxa pe valoarea adăugată aferentă, evidențiată în contul .X., în sumă de .X. lei. Rulajele înregistrate în conturi în anul 2006 și în perioada următoare au crescut cu contravaloarea producției executate și cu diferențele de curs favorabile, fiind diminuate cu stornările efectuate ca

urmare a încasării contravalorii lucrărilor conform situațiilor de lucrări prezentate și cu diferențele de curs nefavorabile.

Având în vedere aspectele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. avea obligația de a emite lunar facturi pentru lucrările executate, concomitent cu colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă. Astfel, soldul contului .X. reprezintă în fapt taxa pe valoarea adăugată colectată lunar, pe care societatea avea obligația să o vireze la termenele scadente de plată.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că la 31.12.2008 societatea a stornat contravaloarea prestărilor efectuate și nefacturate către .X., prin înregistrarea contabilă:

418	Clienți facturi de	=	%	
	întocmit			
		.X.	Rezultatul reportat	.X. lei
		.X.	TVA neexigibilă	.X. lei

Explicația dată de societate pentru această înregistrare a fost că „Lucrările au fost suspendate, iar ulterior întrerupte, întrucât s-a inițiat procedura terminării contractului, contractorii fiind excluși din șantier.”, stornările fiind efectuate ca urmare a sumelor nerecunoscute la încheierea, în data de 01.08.2008 a unor acorduri privind soluționarea pe cale amiabilă între .X. și .X.. Motivul pentru care .X. nu a inițiat acțiune în instanță a fost faptul că .X. este asociat majoritar al societății și, totodată, cel care a creditat societatea.

Organele de inspecție fiscală au constatat că între .X. și .X. a fost încheiată convenția .X./01.07.2008, prin care părțile au fost de acord cu diminuarea proporțională sau cu suspendarea plăților „până la încasarea efectivă a contravalorii lucrărilor”, recunoscându-și reciproc debitele și creanțele înregistrate la data încheierii convenției. De asemenea, părțile au convenit ca în termen de 15 zile de la data încasării efective a contravalorii lucrărilor de către .X., să reglementeze situația debitelor și creanțelor reciproce.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că între .X. și .X. există o relație de afiliere, astfel că relațiile economice au fost înregistrate ca fiind efectuate de o singură societate, fapt ce a determinat stabilirea incorectă a obligațiilor de plată la bugetul de stat privind taxa pe valoarea adăugată. Organele de inspecție fiscală au constatat că ambele societăți au înregistrat taxă pe valoarea adăugată de rambursat, astfel că prin nefacturarea în totalitate a cheltuielilor efectuate de .X., în special cele cu materiale sau cu manopera, nu au fost determinate corect obligațiile de natura taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că prin nota contabilă 418 = .X., societatea a înregistrat costurile efective ale lucrărilor executate și nu numai diferențele de curs valutar.

Astfel, la data de 31.12.2008, societatea a stornat suma de .X. lei prin rulajul contului 1175, considerând-o nedeductibilă, fără a depune declarația rectificativă 101 și fără a regulariza taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă acestor cheltuieli nedeductibile. Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a stornat obligația privind taxa pe valoarea adăugată prin înregistrarea contabilă 418 = .X., pentru suma de – .X. lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au mărit obligațiile de natura taxei pe valoarea adăugată colectată, cu suma de .X. lei, deoarece această sumă este aferentă prestațiilor de servicii nefacturate către .X..

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au dispus societății colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că .X. a înregistrat cheltuieli cu materiale, piese de schimb și combustibil în sumă de .X. lei, după data efectuării lucrărilor, fără a prezenta documente justificative și fără a regulariza taxa pe valoarea adăugată aferentă. Deoarece aceste cheltuieli nu au fost efectuate pentru realizarea de operațiuni taxabile, conform art.146 alin.1 lit.a, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, în sumă de .X. lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, o obligație suplimentară de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, structurată astfel:

- taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar .X. lei
- taxă pe valoarea adăugată pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere .X. lei.

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un debit suplimentar de natura taxei pe valoarea adăugată, în sumă de .X. lei, acestea au stabilit și măsuri accesorii în sumă totală de .X. lei, constând din majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, perioada supusă verificării a fost 01.01.2006 – 31.12.2010. Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că .X. a încheiat cu .X. din Cipru, un contract care a avut ca obiect elaborarea documentației tehnice pentru începerea lucrărilor de reabilitare a DN 6 .X. – .X..

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că societatea, pentru furnizorul extern, nu a primit certificat de rezidență motiv

pentru care a reținut și virat impozit pentru veniturile obținute de persoane nerezidente în sumă de .X. lei. Ulterior această sumă a fost stornată prin depunerea unor declarații rectificative.

Având în vedere aceste aspecte, prin adresa înregistrată la societate sub nr. .X./06.06.2012, organele de inspecție fiscală au solicitat .X. să precizeze care au fost documentele justificative care au determinat stornarea sumei de .X. lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente și înregistrarea pe costuri a sumei de .X. lei reprezentând soldul debitor al contului 4465 în anul 2008. Prin răspunsul formulat, societatea a menționat că suma de .X. lei reprezintă impozit reținut la sursă aferent facturilor externe înregistrate, facturi ce au fost stornate ca urmare a opririi lucrărilor la proiectele .X. și .X.. De asemenea, suma de .X. lei reprezintă redevențe plătite în plus către bugetul statului, sumă considerată de societate ca fiind cheltuială nedeductibilă și tratată de aceasta ca atare.

Față de cele precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, pentru a diminua obligația de natura impozitului pe venitul persoanelor nerezidente, nu a prezentat documente justificative cum ar fi: certificate de nerezident, facturi pentru stornarea serviciilor prestate, declarații rectificative privind impozitul pe profit etc., fapt pentru care suma de .X. lei virată în plus, „va fi stabilită în sarcina societății ca obligație de plată , obligație care nu se va înregistra în evidența contabilă a contribuabilului.”

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește contestația formulată de .X. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./18.06.2012, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care în cuprinsul acestei dispoziții nu se regăsește măsura de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./18.06.2012, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./22.06.2012, au dispus următoarea măsură:

„Întrucât pierderea fiscală cumulată la 31.12.2010 a fost recalculată, se dispune ca la calculul obligațiilor la impozitul pe profit pentru perioadele următoare să se recupereze pierderea fiscală în sumă de .X. lei.”

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

coroborat cu cele ale art.206 alin.2 din același act normativ:

„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, contestatarul este îndreptățit să formuleze contestație împotriva titlului de creanță sau a altor acte administrative fiscale, obiectul contestației constituindu-l numai sumele și măsurile înscrise de organele fiscale în aceste documente.

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...] c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de quantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de 3 milioane lei sau mai

mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât între măsurile dispuse la pct.1.1 nu se regăsește diminuarea pierderii fiscale ci măsura de recuperare a pierderii fiscale în sumă de .X. lei, se reține că **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, acesta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

coroborat cu pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Administrației Finanțelor Publice .X. .X., în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./18.06.2012

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina SC .X. SRL colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de reabilitare drumuri al căror beneficiar este SC .X.S SA .X. Sucursala .X. .X., în condițiile în care, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă data prestării serviciilor, respectiv data la care situațiile de lucrări au fost acceptate de beneficiarul acestora, respectiv .X..

În fapt, în urma verificării, în perioada martie – decembrie 2007, .X. a emis către .X. facturile nr. .X./31.03.2007, nr. .X./31.03.2007, nr.

.X./31.03.2007, nr. .X./10.10.2007 și nr. .X./18.12.2007, având ca obiect lucrări de construcții montaj pentru care .X. a aplicat măsurile de simplificare.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a aplicat în mod eronat măsurile de simplificare și au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în cotă de 19%, întrucât lucrările de construcții – montaj menționate în facturile aferente proiectului .X. constând în reabilitarea DN .X. – .X. Km 38+000, Km 61+528, precum și reabilitarea DN .X. – .X., au fost efectiv realizate de către .X. în anul 2006, având în vedere că șantierele erau închise în anul 2007.

În susținerea contestației, societatea precizează că a efectuat servicii de construcții, în calitate de subcontractor, pentru .X., care a avut calitatea de contractor general în relația cu .X.. Aceste lucrări au fost executate atât în anul 2006, cât și în prima jumătate a anului 2007, dar au fost recepționate de contractorul general doar în anul 2007, astfel că societatea, făcând aplicațiunea art.134 alin.4, art. 134¹ alin.7 și art.160 din Codul fiscal, în forma în vigoare începând cu 01.01.2007, a emis facturi către .X. cu aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Astfel, societatea precizează că procedura de transmitere a situațiilor de lucrări și acceptarea acestora de către beneficiar se derula astfel:

- situațiile de lucrări erau înaintate beneficiarului pentru a fi analizate și pentru a se stabili etapele următoare de execuție sau de finalizare a lucrărilor;

- pentru recepția lucrărilor erau convocați atât beneficiarul – .X., cât și beneficiarul final, .X.;

- în situația în care lucrările corespundeau atât cantitativ, cât și calitativ, situațiile de lucrări erau semnate, iar .X. emitea facturi pe care le transmitea beneficiarului;

- în situația în care beneficiarul aprecia că lucrările executate nu corespund, .X. remedia deficiențele semnalate, părțile procedând ulterior la o nouă recepție.

În drept, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată sunt reglementate de art.134, art.134¹ și de art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care în forma în vigoare începând cu 01.01.2007, stipulează:

„Art.134

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Art. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(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. 134²

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

Potrivit prevederilor legale citate mai înainte, se reține că faptul generator al taxei pe valoarea adăugată reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, aceasta intervenind la data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

De asemenea, în cazul livrării de bunuri și prestării de servicii, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege, iar în cazul în care serviciile sunt decontate pe bază de situații de lucrări, cum ar fi cazul lucrărilor de construcții montaj, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și așa cum s-a precizat la situația de fapt, se reține că există contradicții între constatările organului de inspecție fiscală și susținerile .X., în sensul că, pe de o parte, organele de inspecție fiscală precizează că lucrările de construcții facturate către .X. în anul 2007 au fost executate în anul 2006, iar pe de altă parte, contestatara precizează că lucrările, chiar dacă au fost executate în 2006, au fost acceptate de beneficiar în anul 2007, an în care intervine faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

În susținerea celor afirmate prin contestație, .X. anexează facturile emise, fișa contului 4111 „.X.”, din care rezultă că lucrările facturate în anul 2007 au fost încasate parțial în anul 2007 și total până la sfârșitul anului 2012.

Mai mult, pentru susținerea faptului că lucrările de construcții montaj au continuat și în anul 2007, .X. a anexat o copie a certificatului intermediar nr. .X. – Decont final emis în data de 08.05.2007, care vizează perioada decembrie 2006 – februarie 2007.

În această situație, respectiv în situația în care lucrările au fost acceptate de beneficiar în anul 2007, în speță se rețin prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

c) lucrările de construcții-montaj;”

Față de prevederile legale de mai înainte, se reține că măsurile de simplificare se aplică pentru lucrări de construcții montaj.

Or, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.06.2012, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere aceste documente. Mai mult, în susținerea concluziilor cuprinse în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au precizat dacă, în stabilirea obligației suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată, au avut în vedere situații de lucrări, procese verbale de recepție etc., acceptate la plată de beneficiarul lucrărilor, respectiv .X., documente care nu sunt anexate la dosarul cauzei, astfel încât **organul de soluționare a contestației să poată stabili cu certitudine data la care ia naștere faptul generator și să se poată pronunța asupra regimului taxei pe valoarea adăugată, respectiv asupra tratamentului fiscal al operațiunii.**

Astfel, speței îi sunt incidente prevederile art.94 alin.1 și alin.3 lit. a – f din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor de inspecție fiscală la art.7 alin.2 din același act normativ, se prevede:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Se reține că potrivit acestor prevederi legale, organele fiscale au dreptul să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

În consecință, având în vedere că **organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a stabili data la care intervine faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de construcții efectuate de .X.**, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”

coroborate cu cele ale alin. 3¹ din același act normativ și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrire Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./22.06.2012 emisă de organele de inspecție

fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele și documentele aduse de societate în susținerea cauzei.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor executate în cadrul contractelor al căror beneficiar este .X., pe considerentul că societatea în mod eronat a diminuat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor executate în anul 2006, în condițiile în care prin contestație .X., în calitate de subcontractor, precizează că situațiile de lucrări au fost acceptate la plată de contractorul .X. în anul 2008, în urma încheierii acordurilor privind soluționarea pe cale amiabilă a divergențelor între contractorul .X. și beneficiarul final .X..

În fapt, SC .X.S SA .X.Sucursala .X. .X. (.X.), în calitate de contractant, a încheiat cu .X. în calitate de autoritate contractantă (beneficiarul final), contractele .X. având ca obiect construcția centurii ocolitoare a .X. și .X. având ca obiectiv reabilitarea drumului .X. – .X..

Lucrările de construcții au fost realizate de .X., prin .X., în calitate de subcontractor care dispunea de forță de muncă și asigurarea logisticii. Pentru aceasta, între .X. și .X. a fost încheiat contractul cadru nr. .X./30.07.2003, prin care părțile au convenit că furnizorul (.X.) va executa comenzile primite de la angajator (.X.), va factura lunar lucrările executate, va conduce corect și la zi evidența contabilă, va urmări și coordona lucrările angajate cu alți subantreprenori. De asemenea, părțile au convenit că plata se poate face în avans sau pe bază de facturi emise lunar, reprezentând 97% din contravaloarea lucrărilor.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a emis facturi în momentul încasării contravaloării lucrărilor executate, încălcând, astfel, atât clauzele contractuale, cât și prevederile legale care stipulează obligativitatea prestatorului de a factura, cel mai târziu până la sfârșitul lunii în care prestarea a fost efectuată. De asemenea, din analiza balanței de verificare la 01.01.2006, societatea înregistra taxa pe valoarea adăugată, evidențiată în contul .X., în sumă de .X. lei.

Ulterior, .X., în calitate de executant, a încheiat cu .X., în calitate de antreprenor, convenția .X./01.07.2008, prin care s-a dispus diminuarea sau chiar suspendarea plăților până la data încasării efective a contravaloării prestațiilor efectuate, de către .X. de la .X.. Astfel, .X. și .X. au convenit să își

recunoască reciproc debitele și creanțele înregistrate la data încheierii convenției. De asemenea, părțile au convenit ca în termen de 15 zile de la data încasării efective a contravalorii lucrărilor de către .X., să reglementeze situația debitelor și creanțelor reciproce.

Având în vedere aspectele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. avea obligația de a emite lunar facturi pentru lucrările executate, concomitent cu colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă. Astfel, soldul contului .X. reprezintă în fapt taxa pe valoarea adăugată colectată lunar, pe care societatea avea obligația să o vireze la termenele scadente de plată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la 31.12.2008 societatea a stornat contravaloarea prestărilor efectuate și nefacturate către .X., prin înregistrarea contabilă:

418	Clienți facturi de	=	%	
	întocmit			
		.X.	Rezultatul reportat	.X. lei
		.X.	TVA neexigibilă	.X. lei

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că între .X. și .X. există o relație de afiliere, astfel că relațiile economice au fost înregistrate ca fiind efectuate de o singură societate, fapt ce a determinat stabilirea incorectă a obligațiilor de plată la bugetul de stat privind taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, societatea a stornat suma de .X. lei prin rulajul contului 1175 "Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare", considerându-le nedeductibile, fără a depune declarația rectificativă 101 și fără a regulariza taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă acestor cheltuieli nedeductibile. Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a stornat obligația privind taxa pe valoarea adăugată prin înregistrarea contabilă 418 „Clienți – facturi de întocmit” = .X. „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă”, pentru suma de .X. lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au majorat obligațiile de natura taxei pe valoarea adăugată colectată, cu suma de .X. lei, deoarece această sumă este aferentă prestărilor de servicii nefacturate către .X..

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală, în susținerea contestației, .X. precizează că în anul 2002 asocierea formată de .X., și .X., în calitate de prestator, a încheiat cu .X., în calitate de beneficiar, contractele .X. și .X., ale căror obiecte au fost construcția centurii ocolitoare .X., respectiv reabilitarea drumului .X. – .X., ambele proiecte fiind finanțate de Banca Japoneză pentru Cooperare Internațională, prin semnarea *Acordului de împrumut pentru Proiectul de reabilitare a drumurilor între Fondul de*

Cooperare Economică Internațională Japonia și România din 27.02.1998, ratificat prin Legea nr.156/1998.

În vederea realizării obligațiilor asumate prin cele două contracte .X. a încheiat cu .X. contractul cadru de colaborare nr. .X./30.07.2003.

Pentru toate lucrările efectuate în baza acestui contract de colaborare și anterior acceptării acestora de către beneficiar, respectiv .X., societatea a efectuat următoarea înregistrare:

418	Clienți facturi de	=	%
	întocmit		
		.X.	Venituri din prestări servicii
		.X.	TVA neexigibilă

Având în vedere aceste aspecte, soldul inițial al contului 418 „Clienți facturi de întocmit” la data de 01.01.2006 a fost de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată evidențiată în contul .X. a fost de .X. lei, aceste sume crescând cu contravaloarea diferențelor de curs.

Prin cele doua contracte, prețul lucrărilor de construcții a fost stabilit în yeni, părțile convenind ca plățile să fie efectuate de .X. în proporție de .X. în yeni și de .X. în lei. De asemenea, prin contract s-a convenit ca partea de preț de .X., plătită în yeni, să nu poată fi ajustată în funcție de evoluția cursului valutar.

Pe parcursul derulării contractelor, au intervenit evenimente internaționale ce nu au putut fi prevăzute la data încheierii contractelor .X. și .X., care au avut drept consecință creșterea prețurilor la materii prime, materiale sau forță de muncă, astfel că obligațiile Asocierii, în calitate de antreprenor, au devenit excesiv de oneroase fapt ce a determinat și ca obligațiile Sucursalei față de Asocierie să devină, la rândul lor, excesiv de oneroase. Deoarece beneficiarul final, respectiv .X., nu a acceptat situațiile de lucrări și nu a achitat sumele înscrise în acestea, între Asocierie și Beneficiar au fost purtate discuții, finalizate cu două acorduri, în data de 02.07.2008, prin care .X. a fost de acord să achite parțial contravaloarea lucrărilor prestate.

De asemenea, .X. precizează că, în conformitate cu prevederile contractelor .X. și .X., contractului cadru nr. .X./30.07.2003 și a convenției ulterioare de punere în aplicare a acestuia, doar după ce .X. a recepționat lucrările, Asociația, prin .X., a efectuat recepția/ recunoașterea serviciilor prestate de subcontractor, respectiv .X., aplicând și ajustările impuse de .X..

.X. consideră că, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.4 din Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată a devenit exigibilă la momentul la care .X. a efectuat recepția lucrărilor executate, dată la care a stornat înregistrările contabile inițiale, prin nota contabilă:

418	Clienți facturi de întocmit	=	%
-----	-----------------------------	---	---

.X. Venituri din prestări servicii
.X. TVA neexigibilă

efectuând înregistrarea:

411 Clienți = %
.X. Venituri din prestări servicii
.X. TVA colectată

Pentru situațiile de lucrări în sumă de .X. lei, care nu au fost acceptate de .X., stornarea s-a efectuat prin nota contabilă 418 = 1175, concomitent cu stornarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. prin nota contabilă 418 = .X..

De asemenea, societatea precizează faptul că organele de inspecție fiscală au motivat stabilirea unei obligații suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei prin faptul că societatea nu a întocmit declarații rectificative ale declarației 101 care se referă la obligațiile de natura impozitului pe profit în condițiile în care la data de 31.12.2008 a stornat suma de .X. lei prin rulajul contului 1175 „Profit/pieredere de reportat”, considerând cheltuielile ca nefiind deductibile fiscal, dar fără a ajusta taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă.

În susținerea contestației, .X. apreciază că organele de inspecție fiscală nu și-au exercitat rolul activ în sensul că nu au atras atenția societății asupra înregistrării eronate a contravalorii lucrărilor nerecepționate în contul .X. „Venituri din prestări servicii” în loc de contul 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” și nu au dispus corectarea acestei erori, preferând să considere taxa pe valoarea adăugată ca fiind exigibilă.

În plus față de aspectele de mai sus, societatea precizează că din punct de vedere contabil, așa cum au menționat și organele de inspecție fiscală, a înregistrat în cursul anului 2007, în contul .X., prin debitul contului 418 contravaloarea cheltuielilor privind realizarea prestărilor de servicii. Astfel, lunar a înregistrat în conturile de cheltuieli diferite sume reprezentând cheltuieli cu salariile și alte cheltuieli cu personalul, cheltuieli cu materiile prime și materialele, cheltuieli cu utilitățile sau cheltuieli cu alte servicii subcontractate. La sfârșitul perioadei sau la predarea unei părți din lucrare, societatea a întocmit devizul lucrărilor prestate, realizând calculația costurilor. De asemenea, când aceste devize erau acceptate, societatea efectua înregistrarea:

411 Clienți = %
.X. Venituri din prestări servicii
.X. TVA colectată

În cazul în care aceste devize nu erau acceptate la plată, societatea efectua înregistrarea:

418	Clienți facturi de întocmit	=	%	
			.X.	Venituri din prestări servicii
			.X.	TVA neexigibilă

Societatea menționează că pe toată derularea contractului a facturat către beneficiar numai după ce acesta a semnat situațiile de lucrări deoarece numai atunci a luat naștere dreptul său de a cere plata lucrărilor executate, lipsa confirmării situațiilor de plată neîndreptățind-o să emită facturi și să solicite plata acestora.

Mai mult, .X. precizează că a utilizat contul 418 pentru a înregistra contravaloarea lucrărilor de construcții în curs de execuție și datorită următoarelor motive:

- prelungirea duratei lucrărilor ca urmare a întârzierii exproprierilor de teren, fapt ce a determinat cheltuieli suplimentare cu chirii, organizare de șantier, plăți de salarii, fără a genera, însă, și venituri;
- necesitatea schimbării materialelor, la propunerea conducerii șantierului, fapt ce a presupus solicitarea aprobării din partea contractantului principal;
- modalitatea păguboasă de decontare, .X. în lei, .X. în yeni, care a generat pierderi colosale în moneda locală.

În consecință, .X. precizează că afirmația organelor de inspecție fiscală, conform căreia soldul contului .X. în sumă de .X. lei, existent în bilanțul de verificare la 01.01.2006 ar fi aferent unor lucrări nefacturate, nu are temei legal.

Mai mult, pierderea înregistrată de societate se datorează faptului că valoarea lucrărilor contractate a fost în proporție de .X. în yeni, la un curs inițial stabilit în contract, iar prețurile la materii prime și materiale, precum și cursul valutar au crescut, generând pierderi, societatea fiind obligată să factureze suma în valuta negociată și la cursul stabilit la data contractului.

Pe parcursul desfășurării relației contractuale, .X. împreună cu .X. au încercat să recupereze de la beneficiarul final întregul cost efectuat pentru prestarea serviciilor, transmitând situații de lucrări (cereri interimare de compensații), din redactarea cărora rezultă că lucrările, deși executate, nu fuseseră acceptate de beneficiar.

În concluzie, .X. consideră că termenul „lunar” menționat în contractul cadru nr. .X./30.07.2003 nu trebuie interpretat ca reprezentând „în fiecare lună”, societatea neputând fi obligată să factureze, indiferent dacă a executat sau nu lucrări. Mai mult, societatea precizează că deține documente din care rezultă că lucrările executate au fost facturate numai după finalizarea acestora și recunoașterea lor de către client.

În drept, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată sunt reglementate de art.134, art.134¹ și de art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care în forma în vigoare începând cu 01.01.2008, stipulează:

„Art.134

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Art. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(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. 134²

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

Potrivit prevederilor legale citate mai înainte, se reține că faptul generator al taxei pe valoarea adăugată reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, aceasta intervenind la data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

De asemenea, în cazul livrării de bunuri și prestării de servicii, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege, iar în cazul în care serviciile sunt decontate pe bază de situații de lucrări, cum ar fi cazul lucrărilor de construcții montaj, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

În ceea ce privește baza de impozitare aferentă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate în interiorul țării, aceasta este definită la art.137 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care în forma valabilă începând cu 01.01.2008 prevede:

„ART. 137

Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Față de aceste prevederi legale, se reține că baza de impozitare pentru prestările de servicii este alcătuită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Din documentele existente la dosarul contestației, se reține că asocieria formată de .X., și .X., în calitate de prestator, a încheiat cu .X., în calitate de beneficiar, contractele .X. și .X. din data de 28.10.2002, ale căror obiecte au fost construcția centurii ocolitoare .X., respectiv reabilitarea drumului .X. – .X., ambele proiecte fiind finanțate de Banca Japoneză pentru Cooperare Internațională, prin semnarea *Acordului de împrumut pentru Proiectul de reabilitare a drumurilor între Fondul de Cooperare Economică Internațională Japonia și România din 27.02.1998*, ratificat prin Legea nr.156/1998.

Prin cele doua contracte, prețul lucrărilor de construcții a fost stabilit în yeni, părțile convenind ca plățile să fie efectuate de .X. în proporție de .X. în yeni și de .X. în lei. De asemenea, prin contract s-a convenit ca partea de preț de .X., plătită în yeni, să nu poată fi ajustată în funcție de evoluția cursului valutar.

Ulterior, pentru realizarea obiectivelor înscrise în cele două contracte, între .X. și .X. a fost încheiat contractul cadru nr. .X./30.07.2003, prin care părțile au convenit că furnizorul (.X.) va executa comenzile primite de la angajator (.X.), va factura lunar lucrările executate, va conduce corect și la zi evidența contabilă, va urmări și coordona lucrările angajate cu alți subantreprenori. De asemenea, părțile au convenit că plata se poate face în avans sau pe bază de facturi emise lunar, reprezentând 97% din contravaloarea lucrărilor.

Pe parcursul derulării contractelor, au intervenit evenimente internaționale ce nu au putut fi prevăzute la data încheierii contractelor .X. și .X., care au avut drept consecință creșterea prețurilor la materii prime, materiale sau forță de muncă, astfel că obligațiile Asocierii, în calitate de antreprenor, au devenit excesiv de oneroase fapt ce a determinat și ca obligațiile Sucursalei față de Asocierie să devină, la rândul lor, excesiv de oneroase. Deoarece beneficiarul final, respectiv .X., nu a acceptat situațiile de lucrări și nu a achitat sumele înscrise în acestea, între Asocierie și Beneficiar au fost purtate discuții, finalizate cu două acorduri, în data de 02.07.2008, prin care .X. a fost de acord să achite parțial contravaloarea lucrărilor prestate.

De asemenea, .X. precizează că, în conformitate cu prevederile contractelor .X. și .X., contractului cadru nr. .X./30.07.2003 și a convenției ulterioare de punere în aplicare a acestuia, doar după ce .X. a recepționat lucrările, Asociația, prin .X., a efectuat recepția/ recunoașterea serviciilor prestate de subcontractor, respectiv .X., aplicând și ajustările impuse de .X..

Considerând că taxa pe valoarea adăugată a devenit exigibilă la momentul la care .X. a efectuat recepția lucrărilor executate, .X. a stornat înregistrările contabile inițiale, prin nota contabilă:

418	Clienți facturi de întocmit	=	%	
			.X.	Venituri din prestări servicii
			.X.	TVA neexigibilă

efectuând înregistrarea:

411	Clienți	=	%	
			.X.	Venituri din prestări servicii
			.X.	TVA colectată

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că între constatările organelor de inspecție fiscală și susținerile contestatarii există contradicții, iar la dosarul cauzei nu se află anexate contractele .X. și .X. din 28.10.2002, cererile interimare de compensare, noul acord de soluționare pe cale amiabilă a contractelor de construcții, astfel că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii de către organele de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată colectată și nici asupra cuantumului acesteia de .X. lei.

În speță, în stabilirea obligației suplimentare, organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze clauzele contractuale, să constate dacă există situații de lucrări acceptate de beneficiar, data la care acestea au fost semnate, dată la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, prevederile Codului fiscal trebuie coroborate cu cele ale art.969 și art.970 din vechiul Cod civil, în forma aplicabilă la data încheierii contractelor sau acordurilor, care stipulează:

„Art.969

Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante.

Ele se pot revoca prin consimțământul mutual sau din cauze autorizate de lege.

Art.970

Convențiile trebuie executate cu bună-credință.

Ele obligă nu numai la ceea ce este expres într-însele, dar la toate urmările, ce echitatea, obiceiul sau legea dă obligației, după natura sa.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că părțile contractante pot încheia convenții care au putere de lege între ele. Aceste convenții pot fi revocate prin consimțământ mutual, părțile având obligația să le execute cu bună credință.

Astfel, contractul încheiat între părți constituie un raport obligatoriu care trebuie să producă efecte juridice cît timp convenția subsistă, doar un nou acord de voință între părți putând determina încetarea raportului. De asemenea, în cazul în care părțile modifică raportul inițial, cuprinsul, natura și întinderea raportului obligatoriu dintre părți trebuie determinate de voința comună a acestora, stabilite după urmările produse de actul inițial.

Mai mult, în stabilirea obligațiilor suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală aveau obligația să constate dacă între părți au fost încheiate convenții suplimentare față de contractele inițiale, dacă acestea au fost încheiate cu respectarea prevederilor legale aplicabile în materie, care sunt sumele convenite pentru lucrările de construcții executate, care este data la care aceste contracte au fost încheiate, prin semnarea lor, beneficiarul recunoscând astfel prestarea serviciilor și faptul că acestea sunt conforme din punct de vedere cantitativ și calitativ.

De asemenea, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă în urma încheierii Acordurilor dintre .X. și .X. au fost încheiate acorduri între .X. și .X. sau acordurile inițiale se referă și la .X., acorduri care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală, respectiv nu au fost analizate clauzele înscrise în acestea și dacă au fost încheiate cu respectarea prevederilor legale.

Totodată, în cazul încheierii acordurilor, speței îi sunt aplicabile prevederile art.138 li.b din Legea nr.571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

[...] 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;

Potrivit acestor prevederi legale, ajustarea bazei de impozitare se face în situația în care între părțile contractante au intervenit refuzuri de plată totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate sau în cazul în care între părți există un acord scris.

Pentru aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emise Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.20 precizează:

„20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că reducerea bazei de impozitare este posibilă 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.

Or, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă speței i se aplică prevederile referitoare la ajustarea bazei de impunere, având în vedere că există acorduri scrise între părți.

Astfel, speței îi devin incidente prevederile art.7 alin.2 și ale art.94 alin.1 și alin.3 lit.a – f din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, așa cum au fost acestea explicitate la pct.2 din prezenta decizie.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”

coroborate cu cele ale alin. 3¹ din același act normativ și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./22.06.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul menționat mai sus, în condițiile în care există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală de la capitolele de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată din raportul de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008, .X. a înregistrat cheltuieli cu materiale, piese de schimb și combustibil în sumă de .X. lei, pentru care și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, întrucât cheltuielile cu achizițiile nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale .X..

În susținerea contestației, .X. precizează că în raportul de inspecție fiscală, la capitolul impozit pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt în cuantum de .X. lei, astfel că nu rezultă care au fost documentele analizate de organele de inspecție fiscală care au condus la stabilirea bazei impozabile în sumă de .X. lei.

În drept, art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008, stipulează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Față de aceste prevederi legale, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate dacă acestea au fost destinate operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art.146 alin.1 lit.a din actul normativ menționat mai sus prevede: „(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Pentru explicitarea acestor prevederi legale și pentru aplicarea lor unitară, au fost emise Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 care, în forma valabilă începând cu 01.01.2008, precizează la pct.46 alin.1 și alin.2:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că pentru a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5). De asemenea, justificarea se face numai pe baza documentelor originale, în cazul carburanților deducerea putând fi justificată pe baza bonurilor fiscale.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, așa cum s-a precizat la situația de fapt, se reține că există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală și susținerile .X., în sensul că, pe de o parte, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în anul 2008, societatea a înregistrat cheltuieli cu materiale, piese de schimb și combustibil în sumă de .X. lei, pentru care și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, întrucât cheltuielile cu achizițiile nu sunt

aferente operațiilor taxabile ale .X., iar pe de altă parte contestatara menționează că la capitolul impozit pe profit al actului administrativ fiscal menționat aceste cheltuieli sunt în cuantum de .X. lei, astfel că nu rezultă care au fost documentele analizate de organele de inspecție fiscală care au condus la stabilirea bazei impozabile în sumă de .X. lei.

Astfel, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./22.06.2012, la capitolul *Impozit pe profit* aferent anului 2008 (pag.6 – 7), se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă, cheltuiala cu piesele de schimb în sumă de .X. lei, fără să înțeleagă să detalieze această sumă și fără să precizeze care au fost documentele analizate care au condus la stabilirea ca nedeductibilă a cheltuielilor cu piesele de schimb în cuantumul precizat mai sus.

Prin urmare, se reține că există contradicții între constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./22.06.2012, în sensul că pe de o parte, la capitolul *Impozit pe profit*, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile cheltuieli cu piesele de schimb în sumă de .X. lei, iar la capitolul *Taxă pe valoarea adăugată*, au stabilit ca nedeductibilă taxă pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, aferentă unei baze neimpozabile în sumă de .X.4 lei, fără să se precizeze, în ambele cazuri, care au fost documentele analizate.

Mai mult, la dosarul contestației nu au fost anexate documente din care să rezulte cuantumul sumelor stabilite ca obligații fiscale, astfel încât **organul de soluționare a contestației să poată stabili cu certitudine în ce au constat acele cheltuieli, dacă sunt aferente operațiilor taxabile ale contestatarii și dacă societatea avea dreptul legal să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.**

Astfel, speței îi devin incidente prevederile art.7 alin.2 și ale art.94 alin.1 și alin.3 lit.a – f din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, așa cum au fost acestea explicitate la pct.2 din prezenta decizie.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”

coroborate cu cele ale alin. 3¹ din același act normativ și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Adminsitrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./22.06.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele și documentele aduse de societate în susținerea cauzei.

5. În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece la pct.2 – 4 din prezenta decizie s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./22.06.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, aceasta va fi desființată și pentru suma totală de .X. lei reprezentând accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, făcându-se aplicațiunea principiului de drept *accessorim sequitur principale*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul, urmând ca organele de inspecție fiscală să stabilească cuantumul acestor accesorii în funcție de cele dispuse prin prezenta decizie și de cele constatate în urma reverificării.

Totodată, la recalcularea accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată, în funcție de rezultatul verificării, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și argumentul societății potrivit căruia există diferențe de calcul între anexa 4.2 „Situatie calcul debit și accesorii TVA” și raportul de inspecție fiscală, astfel:

- în raportul de inspecție fiscală diferența stabilită de organele de inspecție fiscală este în sumă de .X. lei, fiind aferentă anului 2008, în ceilalți ani taxa pe valoarea adăugată stabilită de societate fiind egală cu cea stabilită de organele de inspecție fiscală;

- în anexa 4.2 se regăsesc diferențe la taxa pe valoarea adăugată față de raportul de inspecție fiscală.

Astfel, din anexa 4.2 rezultă că taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită de organele de inspecție fiscală la 31.12.2010 este în sumă de .X. lei, diferența de .X. lei până la concurența sumei de .X. lei stabilită prin decizia de impunere, reprezentând soldul taxei pe valoarea adăugată de

recuperat aferent lunii decembrie 2010, „de care echipa de inspecție fiscală a ținut cont la calcul în anexa nr.4.2 , dar în RIF și în decizia de impunere nu a mai ținut cont de această sumă, deși este menționată în RIF la pag.20. Astfel debitul la tva în sumă de .X. lei este încă odată incorect calculat.”

6. Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL datorează această sumă, în condițiile în care contestatara nu aduce niciun fel de argumente menite să combată constatările organului de control.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat, în ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente că .X. nu deține certificat de rezidență fiscală pentru .X. din .X., drept pentru care pentru sumele achitate acestui furnizor extern avea obligația să rețină și să vireze impozit pe venit aferent persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei.

În drept, art.206 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Aceste prevederi legale trebuie coroborate cu cele ale pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

[...] b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X., ca fiind datorat, impozit pe venitul persoanelor nerezidente, în cuantum de .X. lei pe

considerentul că societatea nu a prezentat certificat de rezidenți fiscală pentru furnizorul .X. din .X..

Deși din analiza contestației depuse de societate rezultă faptul că .X. contestă și această sumă, societatea nu înțelege să aducă niciun argument în acest sens.

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

Situației de fapt îi este aplicabil și principiul de drept potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit prin art. 249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează și cu cele ale art.65 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„1.Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

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

Totodată, prin Decizia nr. .X./2010 în dosarul nr. .X./ .X./ .X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea deși se îndreaptă cu contestația și împotriva Deciziei de impunere nr. .X./22.06.2012, act administrativ fiscal prin care a fost stabilit și debitul de natura impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente în cuantum de .X. lei nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de

inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...] b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./22.06.2012, emisă de Administrația Finanțelor Publice .X. .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./22.06.2012, în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile obținute de persoane nerezidente, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să conteste această sumă, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează *„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*.

*

* * *

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 alin.1, alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b și pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1.Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor și transmiterea contestației formulată de SC .X.

SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./18.06.2012 Administrației Finanțelor Publice .X. .X. spre competență soluționare.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de SC .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. .X./22.06.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.06.2012 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. .X., pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./22.06.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.06.2012 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- | | |
|---|---------|
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente
taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe
valoarea adăugată | .X. lei |

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,