

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a
Contestatiilor**

**DECIZIA nr. _____ / _____ 2009
privind solutionarea contestatiei formulate de
SC R SRL**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala cu privire la contestatia **S.C. R SRL**, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala sub nr..

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr./25.07.2008 emisa de Directia generala de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala nr./25.07.2008 si priveste suma totala de **lei** reprezentand:

- **taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei;**
- majorari de intarziere aferente in suma de lei
- penalitati de intarziere aferente in suma de lei.

S.C. R SRL este inregistrata la ORC la nr., are cod unic de inregistrare - la data depunerii contestatiei figura la pozitia din Anexa nr.1 la OMFP nr.1354/2007 pentru actualizarea marilor contribuabili din OMF nr.753/2006 privind organizarea activitatii de administrare a marilor contribuabili .

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, respectiv a fost depusa in data de **01.09.2008** si este formulata impotriva deciziei de impunere nr./25.07.2008 comunicata societatii cu adresa nr./31.07.2008, in data de **01.08.2008**, conform

semnaturii de primire a administratorului societatii inscrisa pe aceasta adresa anexata in copie la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205, art.207 si art.209 alin.(1) lit.(b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestația formulata, societatea nu este de acord cu concluziile formulate de organele de inspectie fiscala si contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar , aratand urmatoarele:

1. a) Societatea considera ca prin Raportul de inspectie fiscala nr. /25.07.2008 nu s-a raspuns la intrebarea daca organele de control care au realizat inspectia fiscala anterioara aveau dreptul sa reverifice societatea pe aceeasi perioada si pentru acelasi tip de impozit, intrucat actuala echipa de control nu a formulat nici o concluzie in acest sens.

Contestatoarea arata ca, anterior primei reverificari au fost incheiate 14 acte de control vizand si aceasta operatiune economica, respectiv contractul de prestari de servicii intre SC A SA si SC R SRL, incheiate de echipe de control diferite, toate verificand si atasand la dosarele de control toate documentele financiar-contabile si fiscale care probau prestarile de servicii cumparate de SC R SRL, inclusiv cele legate de acest contract. Cu toate acestea, fara sa indice o alta factura, contract, deviz sau alt document care ar contine alte date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii primelor verificari, echipa de inspectie fiscala anterioara a reverificat un impozit verificat dintr-o perioada deja controlata, contrar prevederilor art.105 alin.3 din Codul de procedura fiscala, republicat.

Societatea sustine ca, fara sa se refere la vreun document care ar fi putut contine alte date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii primelor verificari, echipa actuala s-a limitat numai sa presupuna ca, deoarece controalele anterioare primei reverificari au fost efectuate prin sondaj iar volumul de documente verificate a fost mare, echipa de inspectie fiscala anterioara a procedat la efectuarea reverificarii.

Astfel, societatea contesta concluziile echipei de control privind reverificarea, considerand nejustificata efectuarea atat a primei reverificari si stabilirea de debite suplimentare si accesorii aferente acestora, cat si a celei de-a doua reverificari, intrucat nici echipa de control actuala nu a identificat un document care sa contina date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii primei reverificari.

1.b) Referitor la neacordarea de catre organele de inspectie fiscala a dreptului de deducere a TVA pentru suma de lei, aferenta facturilor in baza carora SC R SRL a inregistrat preluarea si derularea Proiectului C de la SC A SA , contestatoarea motiveaza urmatoarele:

In baza comenzii Proiectului de investitii "C" din martie 2003, Directia de Control si Investitii a avizat favorabil realizarea unui centru C in Romania, la A SA , avand ca obiect sustinerea cu colectii C asamblarea de L in siturile de montaj din Rusia, Columbia, Maroc, Iran si alte potentiale pietee. Dupa realizarea constructiilor prevazute de Proiectul C si capitalizarea "stiintei de a face – know how " C, pe costurile A, R a infiintat o noua societate, cu capital integral R, SC R SRL , avand ca obiect principal de activitate derularea proiectului C.

Pentru a-si putea indeplini obiectul de activitate, SC R SRL a transferat esalonat de la A, la inceput prin inchiriere si ulterior prin vanzare-cumparare, mijloacele fixe necesare productiei de C cat si "stiinta de a face", respectiv procesele si procedurile de realizare a acestor produse A urmand sa-si recupereze toate costurile inregistrate prin facturare catre SC R SRL .

Societatea contestatoare arata ca activitatea principala a SC R SRL este producerea si comercializarea de C ceea ce reprezinta peste 95% din cifra de afaceri, pentru aceasta activitate utilizand mijloce fixe si "stiinta de a face", create de A si sustine ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala toate documentele care dovedesc evolutia si dezvoltarea Proiectului C, respectiv Contract Proiect Investitii avizat , inregistrari in contabilitatea A a costurilor de realizare a proiectului, facturi de inchiriere a mijloacelor fixe, facturi de transfer a mijloacelor fixe, detalierea facturii prin care A recupereaza de la SC R SRL toate celelalte costuri de realizare a proiectului.

Totodata, societatea sustine ca nu se poate spune despre niciuna dintre cheltuielile inregistrate de SC R SRL in scopul preluarii si derularii Proiectului C ca sunt nedeductibile intrucat nu ar fi cheltuieli realizate in scopul desfasurarii activitatii sale, sau ca aceste cheltuieli nu ar crea un avantaj pentru SC R SRL. Prin urmare, societatea sustine ca nici TVA aferenta facturilor in baza carora SC R SRL a inregistrat aceste cheltuieli nu poate fi considerata nedeductibila si considera ca sunt indeplinite conditiile impuse de lege pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA.

2. Referitor la TVA in suma de **lei** aferenta chiriei pentru un bun imobil facturata de A si considerata nedeductibila de organele de inspectie fiscala, contestatoarea arata ca SC A SA a inchiriat bunuri imobile catre diverse persoane juridice si inainte de 01.03.2003, iar la data de 01.03.2003 A a decis, conform art. 22' alin. 4 din HG 348/2003 sa opteze tacit pentru pastrarea regimului de taxare pentru operatiunile de inchiriere a bunurilor imobile si considera ca, intrucat a optat tacit pentru regimul de taxare al tuturor operatiunilor de aceasta natura, nu a mai fost necesara depunerea la organul fiscal teritorial a notificarii privind optiunea de aplicare a regimului de taxare pentru niciuna din aceste operatiuni.

Astfel, societatea considera ca, deoarece A si-a pastrat dreptul de a inchiria cu TVA bunurile sale imobile pe cale de consecinta, si R, in calitate de chirias, avea dreptul de deducere pentru TVA astfel facturata si sustine ca organele de inspectie fiscala au anulat nejustificat SC R SRL dreptul de deducere al TVA in suma de **lei**.

Fata de cele aratate societatea solicita admiterea contestatiei pentru suma totala de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata pentru care organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de **lei** si penalitati de intarziere in suma de **lei**.

II. Prin Decizia de impunere nr./25.07.2008 emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr./25.07.2008 s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare datorate de SC R SRL reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de **lei**, majorari de intarziere aferente in suma de **lei** si penalitati de intarziere aferente in suma de **lei**.

Inspectia fiscala s-a efectuat in baza Deciziei nr./2007 emisa de Directia generala de solutionare a contestatiilor prin care s-a dispus reverificarea societatii pe perioada august 2004 – ianuarie 2006 in ceea ce priveste dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, inspectia fiscala a avut ca obiect reverificarea obligatiei fiscale privind taxa pe valoarea adaugata in suma de **lei** dedusa de societate in luna ianuarie 2005, aferenta perioadei ianuarie 2004 - octombrie 2004, respectiv a taxei pe valoarea adaugata in suma de **lei** inregistrata in perioada ianuarie 2005 - aprilie 2005, aferenta perioadei august 2004 - aprilie 2005.

Organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili ce au emis Decizia de impunere nr./2008 in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. /2008 au constatat si au stabilit ca din punct de vedere al reverificarii societatii pe aceasi perioada si pentru acelasi impozit, au fost respectate prevederile legale si ca reverificarea societatii s-a efectuat avand in vedere ca elemente noi aparute ulterior verificarilor anterioare, constatările organelor de inspectie fiscala efectuate in luna februarie 2006 cu privire la neregulile constatate in ceea ce priveste deducerea TVA aferenta prestarilor de servicii Dezvoltare proiect C pentru care nu s-au prezentat documente justificative privind realitatea acestora si raspunsul primit de organele fiscale cu adresa nr./2006 prin care s-a comunicat faptul ca SC A SA nu a depus la organul fiscal teritorial notificare privind taxarea acestor operatiuni de inchiriere.

In urma verificarii obligatiilor fiscale privind TVA datorata de contestatoare pe perioada ce a facut obiectul reverificari s-au constatat urmatoarele:

1. In baza facturii nr./2005 emisa de SC A SA, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, aferenta prestarilor de servicii denumite "Dezvoltare proiect C" facturate de SC A SA pentru perioada ianuarie 2004 - octombrie 2004.

Pentru aceste servicii, societatea a prezentat Contractul de prestari servicii nr./2005 in care la articolul 4 "Durata contractului" se mentioneaza ca *"Prezentul contract este valabil de la data semnarii sale de catre ambele parti"*, perioada pentru care sunt facturate serviciile, ianuarie 2004 - octombrie 2004, nefiind supusa acestui raport juridic.

S-a constatat de asemenea ca SC R SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului in data de - 2004, data de la care societatea exista ca persoana juridica ce poate angaja in nume propriu raporturi juridice cu tertii iar ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata a fost inregistrata incepand cu data de 19.08.2004.

Din verificarea documentelor prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca prestarea de serviciu denumita "Dezvoltare proiect C" pentru justificarea careia societatea a prezentat anexa "Contributii la proiectul C" a fost realizata efectiv de catre SC A SA ca un proiect propriu de investitii avand ca obiect "Proiect C" inregistrat la Directia de Control Investitii din cadrul SC A SA sub nr. din data de 26.03.2003,

servicii care la momentul initierii si derularii in prima faza a acestui proiect nu aveau un beneficiar, cu atat mai putin SC R SRL societate care nu era infiintata, catre care furnizorul SC A SA se anagajeze pentru furnizarea lunara de servicii ce sunt cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata potrivit prevederilor art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile punctului 1, alin.(3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Prin urmare pentru nerespectarea prevederilor art.145, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii nr./2005 emisa de SC A SA, in suma de **lei**.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de **lei** aferenta chiriei pentru un bun imobil facturata de SC A SA in urma reverificarii dispusa prin Decizia nr. /2007 s-au constatat urmatoarele:

In baza contractului de inchiriere nr./2005 SC A SA inchirieaza catre SC R SRL un bun imobil - in suprafata totala de mp pe durata mentionata la art.2 –“Termenul contractului” fiind **01.07.2004-30.06.2005**.

Pentru aceste servicii in baza facturilor emise si inregistrate in evidenta contabila SC R SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei, astfel :

Factura nr....

S-a constatat ca pentru facturarea cu taxa pe valoarea adaugata a chiriei, SC A SA nu a depus notificare la organul fiscal competent privind optiunea de taxare a acestor operatiuni astfel cum este prevazut la art.141 alin.(3) din Codul fiscal, asa cum rezulta si din raspunsul dat de catre DGAMC prin adresa nr./14.07.2006.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca potrivit prevederilor art.141 alin.2, lit.k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, societatea nu are drept de deducere pentru suma de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor de inchiriere.

Urmare a reverificarii efectuate in baza Deciziei nr./2007 emisa de Directia generala de solutionare a contestatiilor, s-a stabilit ca societatea

datoreaza bugetului de stat urmatoarele obligatii fiscale:

lei taxa pe valoarea adaugata;

lei majorari de intarziere aferente;

lei penalitati de intarziere aferente.

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

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza aceste obligatii fiscale stabilite suplimentar ca urmare a reverificarii societatii pe aceeasi perioada si pentru acelasi impozit in conditiile in care nu rezulta date suplimentare ce nu puteau fi cunoscute la data verificarii anterioare sau erori de calcul care sa justifice rezultatele acestora.

In fapt, prin Decizia nr./2007 emisa de Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor - Agentia Nationala de Administrare Fiscala ca urmare a solutionarii contestatiei formulata de SC R SRL impotriva Deciziei de impunere nr. emisa in baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr./2006, s-a dispus la pct.2, desfiintarea Deciziei de impunere nr./2006 pentru suma totala de lei reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente
- penalitati de intarziere,

urmand a se reface inspectia fiscala de catre o alta echipa de control pentru aceeasi perioada si aceeasi baza impozabila, intrucat din documentele ce existau la dosarul cauzei nu rezulta cu claritate care au fost datele suplimentare necunoscute organelor de inspectie fiscala la data inspectiilor fiscale anterioare emiterii deciziei de impunere mentionata mai sus pe care s-a fundamentat decizia de reverificare privind taxa pe valoarea adaugata.

In urma reverificarii SC R SRL dispusa de Directia generala de solutionare a contestatiilor, **potrivit pct. 2 din Decizia nr./2007** mai sus

mentionata, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au emis **Decizia de impunere nr. /2008** in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr./2008 prin care s-au stabilit in sarcina SC R SRL, pe perioada **ianuarie 2005 – aprilie 2005**, obligatii fiscale suplimentare in acelasi quantum cu cele din Decizia de impunere nr./2006, respectiv taxa pe valoarea adaugata in suma de **lei**, majorari de intarziere in suma de **lei** si penalitati de intarziere in suma de **lei**.

Suma de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la reverificare prin Decizia de impunere nr. se compune din:

- **lei** taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor de prestari servicii in suma de lei conform facturii nr./**ianuarie 2005** emisa de SC A SA ;
- **lei** taxa pe valoarea adaugata aferenta chiriei facturate de SC A SA in perioada ianuarie 2005 – aprilie 2005 .

Organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili care au emis Decizia de impunere nr./2008 in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. /2008 au constatat si concluzionat faptul ca reverificarea societatii pe aceasi perioada si pentru acelasi impozit, respectiv pentru taxa pe valoarea adaugata, se justifica din urmatoarele considerente:

a) Taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei ianuarie 2005 – aprilie 2005 a fost verificata anterior de catre organele fiscale din cadrul DGFP fiind inspectii fiscale partiale avand ca obiectiv solutionarea cererilor lunare de rambursare a soldului sumei negative de TVA rezultat din deconturile lunare si s-au efectuat in baza documentelor prezentate de societate, balante de verificare , deconturi de TVA, jurnale de vanzari si cumparari , fara sa rezulte “in mod clar, ca in verificare au fost cuprinse toate facturile fiscale si alte documente prevazute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere”, fiind utilizata ca metoda de control, verificarea prin sondaj potrivit prevederilor art.97 alin.(3) din OG nr.92/2003, metoda care consta in verificarea selectiva a documentelor si operatiunilor.

b) Reverificarea in baza careia s-a emis decizia de impunere nr./2006 s-a efectuat in baza referatului nr.2006 intocmit in acest sens potrivit caruia in urma controlului efectuat la societate privind rambursarea TVA aferenta lunii februarie 2006 a fost constatat un debit suplimentar privind taxa pe valoarea adaugata provenind din “deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii dezvoltare proiect C, pentru care nu s-au prezentat documente justificative care sa ateste ca prestarile de servicii au fost real prestate”

c) Prin adresa nr./2006 inaintata de DGFP – Activitatea de inspectie fiscala catre DGAMC s-au cerut informatii privind depunerea notificarii de catre SC A SA privind operatiunea de inchiriere bunuri imobile potrivit art.141 alin.2 lit.k din Legea nr.571/2003 iar raspunsul primit cu adresa nr./2006 prin care se comunica faptul ca SC A SA nu a depus la organul fiscal teritorial notificare privind taxarea acestor operatiuni, informatia obtinuta pe aceasta cale reprezentand in opinia organelor fiscale o “informatie obtinuta in orice alt mod, de natura sa modifice rezultatele controlului fiscal anterior”, potrivit pct.102.4 lit.d) din HG nr.1050/2004.

Avand in vedere aceste considerente urmare verificarii efectuate din punct de vedere fiscal privind dreptul de deducere al societatii pentru taxa pe valoarea adaugata ce a facut obiectul reverificarii dispuse prin Decizia nr./18.04.2007 s-a constatat ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de lei aferenta prestarilor de servicii denumite “Dezvoltare proiect C” si pentru TVA in suma de lei aferenta chiriei pentru un bun imobil conform facturilor emise de SC A SA pe perioada respectiva.

Prin contestatia formulata SC R SRL solicita admiterea contestatiei intrucat nici la ultima verificare efectuata nu s-au constatat date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării primelor verificari, sau alt motiv legal de efectuare a reverificarii si de stabilire de debite suplimentare reprezentand TVA si accesorii aferente fata de inspectiile fiscale anterioare.

In drept, potrivit art.103 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare,

“(3) Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin HG nr.1050/2004 prevad ca :

“102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor [art. 94 alin. \(1\) lit. c\)](#) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus se retine faptul ca inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxă, etc. datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Totusi, prin OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute si anumite situatii de exceptie cand conducatorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

Aceste situatii care permit reverificarea unei anumite perioade pentru un anumit impozit sau taxa datorata bugetului general consolidat sunt atunci cand ulterior incheierii actului de inspectie fiscala apar date suplimentare, necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor anterioare sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

Asa cum rezulta din documentele existente in copie la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspectie fiscala **nr./2006** si decizia de impunere **nr./2006** contestatoarea a fost verificata pe linia taxei pe valoarea adaugata de catre organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP pentru perioada **de la infiintare, respectiv august 2004 pana in luna iunie 2006** stabilindu-se pentru perioada ianuarie 2005 – aprilie 2005 o taxa pe valoarea adaugata in suma de **lei** din care:

- **lei** taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor de prestari servicii conform facturii nr./**ianuarie** emisa de SC A SA , in suma de lei;

- **lei** taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu inchirierea unui spatiu, facturate de SC A SA in perioada ianuarie 2005 - **aprilie 2005**.

Se retine ca, pentru perioada ianuarie **2005 - aprilie 2005**, organele de inspectie fiscala au mai verificat societatea pe linia taxei pe valoarea adaugata ca umare a solicitarilor societatii in ceea ce priveste

rambursarea soldului negativ al taxei pe valoarea adaugata si au incheiat urmatoarele rapoarte de inspectie fiscala si avize de rambursare: raportul de inspectie fiscala nr./2005 si Aviz de rambursare nr./2005 pentru luna ianuarie 2005, raport de inspectie fiscala nr./2005 si Aviz de rambursare nr./2005 pentru luna februarie 2005, Raport de inspectie fiscala nr./2005 si Aviz de rambursare fara numar pentru luna martie 2005 si Raport de inspectie fiscala nr./2005 si Aviz de rambursare nr./2005 pentru luna aprilie 2005.

In baza acestor rapoarte de inspectie fiscala potrivit avizelor de rambursare, intocmite pentru fiecare raport in parte si anexate in copie la dosarul cauzei, s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adaugata, asa cum a fost solicitata de contestatoare pe fiecare luna in parte, fara a se constata alte abateri ale societatii cu privire la aplicarea eronata a legislatiei fiscale ce reglementeaza taxa pe valoarea adaugata.

Inspectiile fiscale s-au efectuat in vederea solutionarii cererii de rambursare a soldului sumei negative a TVA din deconturile lunare depuse de societate la Administratia finantelor publice M, in baza Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , OMFP nr.338/2004 si OMFP nr.1846/2003.

Potrivit O.M.F.P. nr.338/26.02.2004 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare:

„(1)Deconturile cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, care au fost încadrate în categoria de risc mare, se transmit, zilnic, împreună cu documentația aferentă, compartimentului cu atribuții de control fiscal în vederea efectuării controlului”.

Se retine faptul ca prin rapoartele de inspectie fiscala mentionate mai sus incheiate ca urmare a solutionarii deconturilor cu sume negative de TVA se mentioneaza ca agentul economic a fost incadrat in standart individual negativ si *„s-a dispus restituirea taxei pe valoarea adaugata dupa efectuarea controlului”.*

Prin actele de inspectie fiscala mentionate mai sus s-a constatat ca societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata conform art.145 din Legea nr.571/2003 pentru achizitii de piese si accesorii automobile de pe piata interna, achizitii de servicii si import de piese auto pentru care a platit taxa pe valoarea adaugata in vama si a inregistrat operatiuni impozabile la intern pentru care a colectat taxa pe valoarea adaugata si operatiuni de export scutite cu drept de deducere conform art.143 din Legea nr.571/2003.

Asa cum se mentioneaza in aceste acte de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au verificat pe fiecare luna in parte balantele de verificare, jurnalele pentru vanzari si cumparari, deconturile de TVA precum si documentele ce au stat la baza intocmirii acestora, respectiv facturi fiscale

si alte documente specifice, aprobate conform legii, din care rezulta TVA deductibila sau colectata.

In toate aceste acte de inspectie fiscala se mai mentioneaza si faptul ca *“Prezentul act nu constituie verificare de fond, cu exceptia TVA, ...”*

Urmare verificarilor efectuate in aceasta perioada nu au fost constatate nereguli sau aplicarea eronata a actelor normative in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, fiind aprobate la rambursare sumele solicitate de societate pe fiecare luna in parte, asa cum rezulta din avizele de rambursare semnate de conducerea directiei teritoriale, avize intocmite in baza rapoartelor de inspectie fiscala, anexate in copie la dosarul cauzei.

Prin raportul de inspectie fiscala nr./2006 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr./2006, s-a efectuat o verificare la SC R SRL privind modul de calcul, evidenta si plata a obligatiilor fiscale fata de bugetul de stat pe perioada august 2004 - iunie 2006 ce include si perioada ianuarie 2005 –aprilie 2005.

La pag.16 din acest raport de inspectie fiscala se mentioneaza ca, avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare aferenta lunii februarie 2006 si in conformitate cu prevederile art.103, pct.3 din OG nr.92/2003 republicata, prin referatul nr./2006 s-a solicitat si aprobat reverificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada august 2004 - iunie 2006.

Prin raportul de inspectie fiscala nr./2006 se mai mentioneaza ca *“Prezenta verificare a avut in vedere datele suplimentare aparute ca urmare a verificarii impozitului pe profit , necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor anterioare, precum si a erorilor de calcul care influenteaza rezultatele acestora.”*

Se retine faptul ca societatea contestatoare a inregistrat pe cheltuieli deductibile si a dedus taxa pe valoarea adaugata de pe facturi fiscale emise de SC A SA reprezentand prestari servicii facturate in baza Contractului nr. /2005 si cheltuieli cu inchirierea unui spatiu pe perioada pe care societatea a mai fost verificata pe linia taxei pe valoarea adaugata perioada pentru care nu s-au constatat deficiente cu privire la acest impozit si pentru care s-a acordat societatii dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adaugata solicitata, asa cum s-a retinut mai sus.

Organele de inspectie fiscala au procedat la reverificarea taxei pe valoarea adaugata avand ca punct de plecare constatarile cu privire la impozitul pe profit unde s-au stabilit ca nedeductibile aceste cheltuieli de

prestari servicii ca urmare a nerespectarii prevederilor legale exprese cu privire la nedeductibilitatea unor astfel de cheltuieli, prevederi ce sunt specifice doar impozitului pe profit, respectiv art.21, alin.(4), lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu si in ceea ce priveste deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata.

Prin referatul nr./2006 prin care conducerea Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal a aprobat reverificarea rambursarilor de TVA pentru perioada august 2004 - ianuarie 2006 se mentioneaza ca se solicita reverificarea perioadei de mai sus urmare controlului efectuat la SC R SRL privind rambursarea taxei pe valoarea adaugata aferenta lunii februarie 2006 cand a fost stabilita o taxa pe valoarea adaugata suplimentara, respectiv neadmisa la rambursare aferenta *“prestarilor de servicii care nu aveau la baza un contract de prestari servicii - amortizare mijloace fixe aflate in locatie la furnizori”* si *“deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii dezvoltare proiect C - pentru care nu s-au prezentat documente justificative care sa ateste ca prestarile de serviciu au fost real prestate”*

Aceste aspecte invocate de organele de inspectie fiscala ca motivatie pentru justificarea reverificarii SC R SRL pe linia obligatiilor fiscale reprezentand TVA pe perioada ianuarie 2005 – aprilie 2005 nu pot fi considerate elemente noi, necunoscute organelor de inspectie fiscala cu prilejul controalelor anterioare, asa cum sunt definite la art.102.4 din Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin HG nr.1050/2004 .

De asemenea, nu poate fi retinut ca element care sa justifice reverificarea societatii contestatoare nici informatia obtinuta de organele de inspectie fiscala cu adresa nr. prin care se comunica faptul ca SC A SA nu a depus la organul fiscal teritorial notificare privind taxarea operatiunilor privind inchirierea unor bunuri imobile pentru care a facturat contestatoarei chiria aferenta cu TVA intrucat acest lucru se putea verifica si constata si cu ocazia verificarilor anterioare efectuate la societate, prezentarea notificarii reprezentand o conditie obligatorie pentru considerarea operatiunii ca impozabila si prin urmare exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta acestei operatiuni .

Se retine ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, la emiterea Deciziei de impunere nr./2008 au mentinut aceleasi obligatii fiscale in sarcina contestatoare ca si cele stabilite prin Decizia de impunere nr./2006 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr./2006 precizand ca au fost respectate prevederile legale referitoare la efectuarea inspectiei fiscale invocand ca

elemente justificative ce au fost avute in vedere la reverificare, constatarile organelor de inspectie fiscal efectuate pe luna februarie 2006, ocazie cu care s-a constatat ca societatea a dedus in mod nejustificat TVA aferenta *„prestarilor de servicii Dezvoltare proiect C, pentru care nu s-au prezentat documente justificative care sa ateste ca prestarile de servicii au fost real prestate...coroborat cu faptul ca in cadrul realizarii inspectiilor fiscale partiale anterioare pe linie de taxa pe valoarea adaugata, datorita volumului mare al documentelor privind activitatea societatii, s-a avut in vedere utilizarea metodei de control prin sondaj..”*

Referitor la chiria facturata de SC A SA cu factura nr./2005 pentru care in urma reverificarii s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara, prin Raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr./2008 se retine si se invoca ca element ce a justificat reverificarea societatii *„adresa nr. inaintata de DGFP catre DGAMC prin care s-au solicitat informatii privind depunerea notificarii de catre SC A SA privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere bunuri imobile potrivit prevederilor art.141, alin.2, lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in urma careia s-a constatat ca SC A SA nu a depus la organul fiscal teritorial notificarea privind taxarea acestor operatiuni.*

Aceste argumente nu pot fi retinute ca fiind date suplimentare necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuării inspectiei fiscale la SC R SRL care sa justifice reverificarea perioadei ianuarie 2005 - aprilie 2005 din motivele aratate mai sus. De asemenea, nici argumentul referitor la volumul mare de documente supuse inspectiei fiscale si efectuarea acesteia prin sondaj nu poate fi avut in vedere la justificarea reverificarii intrucat verificarile anterioare au avut ca perioada supusa inspectiei fiscale luna calendaristica, deci o perioada foarte scurta in care se puteau verifica toate documentele societatii in vederea stabilirii corecte a TVA datorata pe fiecare luna in parte.

Se retine, de asemenea ca potrivit art.97 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, inspectia fiscală poate aplica doar următoarele doua metode de control:

“a) controlul prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;

b) controlul electronic, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate”,

neexistand reglementata de legea de procedura fiscala alta metoda care sa presupuna controlul exhaustiv al documentelor si operatiunilor contribuabilului .

Prin urmare, se retine faptul ca activitatea de inspectie fiscala exercitata printr-una din cele doua metode de control fiscal intruneste conditiile legale pentru a aprecia faptul ca perioada supusa controlului reprezinta **perioada verificata** in acceptiunea prevederilor art.105 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

A aprecia altfel, inseamna a duce la infrangerea principiului unicitatii controlului, principiu consfiintit de art.105 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, exceptiile de la acesta fiind de stricta interpretare si aplicare.

Mai mult, chiar in contextul sustinerilor organului de inspectie fiscala, depunerea notificarii reprezinta in acceptiunea art.97 alin.3 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata "document semnificativ" avand in vedere faptul ca operatiunea de inchiriere devine operatiune taxabila prin optiunea pe baza de notificare.

De asemenea, prin Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 publicata in MO al Romaniei nr.864/22.XII 2008 cu privire la aplicarea prevederilor 103 alin.3, devenit art.105 alin.3 coroborat cu art.213 din OG nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare se stipuleaza urmatoarele;

„In situatia contestatiilor formulate impotriva actelor de inspectie fiscala prin care au fost reverificate aceeasi perioada si acelasi tip de obligatii fiscale si pentru care s-a constatat ca nu au existat date suplimentare necunoscute organelor fiscale la data efectuarii verificarii anterioare potrivit art.105 alin.3 din Codul de procedura fiscala, se vor mentine obligatiile fiscale stabilite prin actele de inspectie fiscala anterioare.”

Prin urmare in baza art. 103 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada supusa reverificarii, se va admite contestatia SC R SRL pentru taxa pe valoarea **adaugata** in suma de **lei** stabilita suplimentar de plata pe perioada ianuarie 2005 – aprilie 2005 ca urmare a reverificarii nejustificate a societatii pe aceeasi perioade si pentru acelasi impozit, respectiv taxa pe valoarea adaugata si se va anula in totalitate Decizia de impunere nr./2008 emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili in urma reverificarii dispuse de Directia generala de solutionare a contestatiilor.

Referitor la **majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei** aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de lei , se retine ca acestea reprezinta masuri accesorii in raport cu debitul, motiv pentru care conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, se va admite contestatia si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.103 alin.(3) si art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Admiterea contestatiei formulata de SC R SRL impotriva Deciziei de impunere nr./2008 pentru suma totala de **lei** reprezentand:

- **taxa pe valoarea adaugata in suma de lei;**
 - majorari de intarziere aferente in suma de lei
 - penalitati de intarziere in suma de lei
- si pe cale de consecinta anulara deciziei de impunere contestata .