

DECIZIA nr. 425 /17.06.2013

privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la Serviciul solutionare contestatii sub nr. x/02.04.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de D.G.F.P.M.B. - Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. x/02.04.2013, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, str. PA nr. , sc. , ap. , sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/20.03.2013, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x/28.02.2013 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B., in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-B x/28.02.2013, ambele comunicate in data de 07.03.2013, prin care s-au stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

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

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL contesta neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de y1 lei aferenta achizitiilor de servicii de la SC QLD din suma totala de y1 lei respinsa prin Decizia de impunere nr. F-B x/28.02.2013 si stabilirea de majorari de intarziere aferente sumei respective, intrucat aceasta nu intruneste conditiile de legalitate obligatorii ale unui act administrativ fiscal, prevazute de Codul de procedura fiscala.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Motivul de fapt invocat si temeiul de drept in decizia de impunere este vag, nedefinit cu caracter de generalitate demonstrand modul abuziv si nelegal pentru respingerea dreptului de deducere a sumei de y1 lei, invederand prevederile art.6, art.7, art.13, art.43 si art.87 din Codul de procedura fiscala si OMFP nr.972/2006 cu privire la legalitatea si la completarea actului administrativ.

2. Prevederile Codului fiscal si legislatia data in aplicarea acestuia nu conditioneaza deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata de deductibilitatea cheltuielilor aferente achizitiilor efectuate reglementata de art.21, aceasta fiind conditionata numai de realizarea de venituri impozabile.

Prin neluarea in considerare la stabilirea starii de fapt fiscale a documentelor justificative si evidentelor contabile puse la dispozitie, echipa de inspectie fiscala a incalcat art.49, art.64, art.65 si art.94 din Codul de procedura fiscala si si-a depasit

competentele cu care a fost investita de legiuitor, contestatara solicitand sa se ia in considerare dispozitiile deciziilor DGSC din cadrul ANAF nr.122/22.04.2008 si nr.29/2013.

3. Organele de inspectie fiscala nu si-au fundamentat neacordarea dreptului de deducere a TVA pe principiul bunei credinte conform art.12 din Codul de procedura fiscala ignorand cu buna stiinta prevederile art.126, art.145, art.146 si art.153 din Codul fiscal si pct.46 din HG nr.44/2004 si nu a tinut cont de jurisprudenta CEJ privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata si de art.1270 si art.1280 din Codul civil, intr-o speta asemanatoare pronuntandu-se si ICCJ prin Decizia nr.2873/2009 si Curtea de Apel Bacau prin Decizia nr. 864/2006.

Societatea a pus la dispozitie toate documentele justificative prin care a demonstrat realitatea si prestarea efectiva a serviciilor facturate (contractul de prestari servicii din data de 07.01.2008 si facturile emise de prestator in perioada 2008-2010) necesare managementului nefiind luate in considerare.

Interpunerea unui tert - echipa de inspectie fiscala - care sa impuna un alt continut tehnic si informational documentelor justificative intocmite de prestator nu are fundament legal si nu poate constitui temei de drept pentru respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, ceea ce dovedeste lipsa bunei credinte si nerespectarea procedurilor de inspectie fiscala reglementate prin OG nr.92/2003, iar pentru a demonstra cele sustinute anexeaza contractul de prestari servicii insotit de documentele justificative.

Pentru facturile primite in anul 2010 de la acelasi prestator s-a recunoscut dreptul de deducere; ex: facturile nr. x/31.01.2010, x/29.02.2010 si nr. x/31.03.2010.

In cazul de fata, organele fiscale nu au respectat principiul de drept "ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus", atributul inspectiei fiscale fiind de a constata si investiga din punct de vedere fiscal actele si faptele rezultate din activitatea contribuabilului si de a analiza si evalua informatiile fiscale privind respectarea prevederilor legislatiei fiscale si contabile.

Contestatara invoca jurisprudenta europeana in cazurile C-123/87, C-330/87, C-37/95, C-255/02, C-409/04, C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 mentionand ca nu trebuie sa se impuna conditii suplimentare celor prevazute de legislatia nationala si comunitara si de Directiva CE 2006/112 privind sistemul comun al TVA, asa cum s-a retinut si prin Decizia ANAF - DGSC nr.286/2010 si considera dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este justificat deoarece a efectuat cheltuieli destinate realizarii de operatiuni taxabile, inclusiv investitii.

4. Legiuitorul a conditionat deductibilitatea cheltuielilor efectuate numai de realizarea de venituri impozabile si nu de legatura cu deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata si chiar in conditiile invocarii art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal si pct.48 din Normele metodologice de aplicare societatea a facut dovada realitatii prestarii serviciilor respective, achizitia fiind efectuata in scopul edificarii obiectivului "Complex rezidential Greenlake Residences", serviciile au fost executate in baza unui contract si prestate efectiv si au fost justificate prin situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau alte materiale.

In consecinta, contestatara solicita admiterea contestatiei, anulara deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala si exonerarea de la plata obligatiilor fiscale suplimentare de plata.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x/28.02.2013, Activitatea de inspectie fiscala din

cadrul D.G.F.P.M.B a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-B x/28.02.2013, TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si accesorii aferente in suma de y2 lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatările organului de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

SC X SRL este inregistrata la ORC sub nr. J40/ /2003 si are CUI .

Obiectul de activitate principal desfasurat in perioada verificata il reprezinta "dezvoltare (promovare) imobiliara" - cod CAEN 4110.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/28.02.2013 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. a efectuat inspectie fiscala la SC X SRL, pentru perioada 01.11.2008-28.02.2012, din punct de vedere al TVA.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/28.02.2013, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x/28.02.2013 s-au stabilit obligatii fiscale de plata, din care societatea contesta TVA de plata in suma de y1 lei accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

3.1. Referitor la TVA in suma de y1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii, in conditiile in care societatea nu a demonstrat ca au fost efectuate in beneficiul sau si in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv nu a justificat cu documente modul in care s-au materializat aceste servicii, iar in sustinerea contestatiei nu aduce niciun argument si nu depune niciun document care sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la sumele contestate.

In fapt, SC X SRL a dedus TVA in suma de y1 lei aferenta facturilor nr. si nr. emise de SC QLD SRL, in perioada noiembrie 2008 - decembrie 2009, reprezentand servicii conform contract de consultanta in management, consultanta tehnica si tehnologica.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/28.02.2013 in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de servicii in suma de y1 lei, in conformitate cu art.145 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

In drept, in conformitate cu prevederile art.126, art. 134¹, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

Codul fiscal:

"**Art. 126.** - (1) Din punct de vedere al taxei **sunt operatiuni impozabile in Romania** cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

[...]

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

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

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

(7) **Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate** sau, dupa caz, în functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari. Totusi, perioada de decontare nu poate depasi un an.

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

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

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

a) operatiuni taxabile; [...]."

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

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

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

Normele metodologice:

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

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

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

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

*Conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite, **cumulativ, urmatoarele conditii:** achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si **sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile**, iar operatiunile au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in*

care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze** cu documente **ca achizitiile de bunuri si servicii facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

Pe cale de consecinta nu se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii care nu sunt efectuate in scopul utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile si pentru operatiuni pentru care nu se justifica in ce au constat respectivele servicii.

Referitor la justificarea deductibilitatii TVA aferenta achizitiilor se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic** urmarit de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie de catre persoana impozabila a unui serviciu, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestuia in scop economic.**

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi**

obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.

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

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiei unor servicii de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor bunuri si servicii premergatoare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor fiscale, **dovezi obiective** care sa demonstreze **utilizarea acestora pentru operatiuni care dau drept de deducere.**

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-146 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor de prestari servicii emise de SC QLD SRL, in perioada noiembrie 2008-decembrie 2009, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente care sa justifice in ce au constat serviciile si prestarea efectiva a lor in scopul realizarii operatiunilor sale taxabile, asa cum stipuleaza dispozitiile legale in vigoare pe perioada verificata.

Din constatarile organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele aspecte:

1. SC X SRL, in calitate de beneficiar, a incheiat cu SC QLD SRL, in calitate de prestator de servicii, contractul de consultanta tehnologica si asistenta tehnica, fara numar, din data de 07.01.2008, al carui obiect consta in prestarea de servicii de consultanta in management, consultanta tehnica si tehnologica, servicii ce urmeaza a se derula pana la data de 21.12.2008.

Conform pct.1.3 din contract <<*Prestatorul se obliga sa ofere Beneficiarului (...) urmatoarele servicii:*

a) *Consultanta, indrumare si verificarea tuturor schitelor si proiectelor, ori de cate ori Beneficiarul solicita aceasta;*

b) *Punerea la dispozitia Beneficiarului, la cererea acestuia, a personalului de specialitate, calificat, in vederea realizarii proiectelor Beneficiarului;*

c) *Personalul calificat pus la dispozitia Beneficiarului de catre Prestator trebuie sa fie ingineri , mecanici, ingineri in constructii civile, de instalatii si geotehnici (...);*

d) *Asistarea Beneficiarului pe parcursul desfasurarii tuturor lucrarilor preliminare, legate de realizarea proiectelor;*

e) *Indrumarea si oferirea de asistenta tehnica cu privire la intocmirea schitelor, proiectarea, constructia, mobilarea si utilizarea proiectelor imobiliare si/sau a proiectelor de infrastructura precum si indrumarea cu privire la standardele ce trebuiesc indeplinite (...);*

f) *Indrumarea in vederea pregatirii rapoartelor proiectelor, definind in acest scop oportunitatile asimilate proiectelor imobiliare sau de infrastructura;*

g) *Indrumarea si efectuare de propuneri privind tipul echipamentului ce va fi achizitionat in vederea derularii proiectului Beneficiarului, precum si stabilirea etapelor de urmat, incluzand studii de piata identificarea furnizorilor;*

h) *Indrumare in implementarea unui sistem adecvat de actionare in vederea asigurarii controlului de management inca din momentul demararii proiectelor .*

2. Urmare solicitarii de catre organele de inspectie fiscala prin adresele nr. /15.0.12013 si nr. /22.01.2013 a documentelor privind justificarea prestarii serviciilor facturate de catre SC QLD SRL (situatii de lucrari/rapoarte de lucru) s-au atasat, ca anexe ale facturilor emise, situatii intitulate "*Raport privind serviciile prestate de SC QLD SRL*" intocmite lunar sau periodic, in care sunt inscrise activitati generale (corespondenta, negocieri, transmitere informatii, asistenta tehnica, arhivare documente) repartizate pe departamente: Comercializare-Contracte-Marketing; Tehnic; Financiar-Contabilitate; Administrativ, insotite de liste nominale cu persoanele repartizate pe departamente, in care sunt inscrise: functia (director, inginer, arhitect, contabil), numarul de ore lucrate, tarifele si valorile in euro, fara a se preciza serviciile prestate de respectivele persoane.

3. Fata de aspectele constatate, in urma analizarii documentatiei prezentate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste documente nu furnizeaza informatiile necesare privind operatiunile executate, cuantificarea serviciilor, unitatile complexului rezidential pentru care s-au prestat serviciile, perioada in care au fost executate, termenele de executie, acestea avand caracter general.

4. Prin contestatia formulata, SC X SRL invoca in esenta faptul ca, potrivit prevederilor art.126, art.145, art.146 si art.153 din Codul fiscal, pct.46 din Normele

metodologice de aplicare si jurisprudentei CEJ privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata este indreptatita sa deduca TVA din facturile emise de furnizor pentru prestarile de servicii destinate efectuarii de operatiuni taxabile, considerand ca a pus la dispozitie toate documentele justificative - contractul de prestari servicii din data de 07.01.2008 si facturile emise de prestator - prin care a demonstrat realitatea si prestarea efectiva a serviciilor facturate, dar acestea nu au fost luate in considerare.

In sustinerea contestatiei, societatea nu depune niciun document care sa-i sustina si sa-i probeze afirmatiile potrivit carora serviciile facturate pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA au fost prestate in beneficiul sau si in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Ca atare, niciunul din argumentele invocate de SC X SRL in sustinerea contestatiei in ceea ce priveste indeplinirea conditiilor privind exercitarea dreptului de deducere nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. In ceea ce priveste invocarea indeplinirii conditiilor privind exercitarea dreptului de deducere:

A. Simpla contractare a unor servicii de catre o societate comerciala **nu este suficienta** pentru a demonstra ca acestea sunt in **beneficiul societatii** si au scopul de a realiza operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...)**". Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii** in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere si **in beneficiul persoanei impozabile**.

B. Existenta contractului FN/07.01.2008, incheiat intre parti nu constituie o dovada suficienta pentru justificarea exercitarii dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor emise, in conditiile in care obiectul contractului este unul cu caracter general, constand in prestarea de servicii de consultanta in management, tehnica si tehnologica pentru care este prevazuta o durata de realizare (pana la 21.12.2008) si un pret stabilit in euro, la care se adauga TVA, fara referire concreta la obiectivele urmarite in cadrul desfasurarii acestor activitati, asa cum sustine societatea, iar la rubrica "Denumire" din facturile emise de furnizor se mentioneaza ca serviciile constau in "prestari servicii conform contract".

C. Din documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale ca justificare a serviciilor facturate de SC QLD SRL prin facturile nr. si nr. , anexate in sustinerea

cauzei, respectiv *rapoarte privind serviciile prestate de SC QLD SRL* insotite de cate o *Anexa*, aferente fiecarei facturi emise, rezulta urmatoarele:

* Rapoartele intocmite pe perioadele ianuarie-august 2008 (factura nr. /28.11.2008); septembrie-decembrie 2008 (factura nr. /31.12.2008); ianuarie-februarie 2009 (factura nr. /30.01.2009); martie-aprilie 2009 (factura nr. /05.03.2009); mai-septembrie 2009 (factura nr. /30.09.2009); octombrie-noiembrie 2009 (factura nr. /31.12.2009) contin o insiruire generica de operatiuni, cu caracter general, repartizate pe departamente, cum ar fi:

a. Departamentul Comercializare-Contracte-Marketing: corespondenta clienti; negocieri si semnare contracte si acte aditionale; transmiterea informatiilor si documentelor; asistenta clienti; analiza privind proiectele rezidentiale, analiza proiectelor si a preturilor de piata etc.;

b. Departamentul Tehnic: verificare/avizare situatii, analize si studii tehnice, asistenta tehnica, inspectie tehnica, intocmire rapoarte catre asociati;

c. Departamentul Financiar-Contabilitate: intocmire situatii, intocmire declaratii, organizarea activitatii financiar contabile etc.;

d. Departamentul Administrativ: arhivare documente, corespondenta, protocol, asistenta etc.,

fara sa rezulte activitatile concrete de management si consultanta tehnica si tehnologica prin care s-au materializat serviciile prestate, resursele umane si materiale folosite, persoanele care au prestat serviciile si calitatea acestora in cadrul societatii furnizoare, tarifele stabilite pentru respectivele prestatii in legatura cu "Complexul rezidential GR".

* In anexele care insotesc rapoartele emise corespunzatoare fiecarei facturi sunt mentionate pe o pagina numele unor persoane, repartizate pe aceleasi departamente, in dreptul carora este trecuta functia, un numar de ore, tarif/ora si valoare, fara sa poarte semnatura si stampila a persoanelor autorizate sa intocmeasca aceste situatii si fara sa rezulte operatiunile concrete desfasurate si obiectivele pentru care s-au prestate serviciile, respectiv unitatile complexului rezidential pentru care s-a efectuat asistenta tehnica, consultanta tehnologica si de management , fiind simple inscrisuri ce nu pot constitui documente justificative in vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei, contrar sustinerilor contestatarei.

Or, asa cum s-a aratat anterior, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizitiile in scop economic, in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile.

Se retine faptul ca, nici in sustinerea contestatiei, SC X SRL nu depune niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la necesitatea si oportunitatea efectuarii acestor servicii, respectiv documente prin care sa demonstreze ca serviciile mentionate in contractul incheiat si facturate de SC QLD SRL si in anexele intocmite ***au fost efectiv prestate de reprezentantii acestei societati in beneficiul societatii contestatare***, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Dimpotriva, din toate documentele prezentate si din explicatiile date in timpul inspectiei fiscale, nu rezulta activitatile concrete si detaliate prin care s-au materializat serviciile prestate, perioada calendaristica cand au fost executate serviciile, locul prestarii si cuantificarea serviciilor de management fata de cele legate de consultanta, iar in punctul de vedere din data de 27.02.2013, cu ocazia discutiei finale, reprezentantul societatii prezinta aceleasi consideratii cu caracter general, mentionand ca a pus la dispozitia inspectiei fiscale toate documentele justificative solicitate.

Mai mult, din precizarile organelor de inspectie fiscala rezulta ca, in fapt, documentele justificative prezentate se refera la prestari de servicii furnizate de catre diversi furnizori, cum ar fi: intocmire documentatie tehnica efectuata de SC T SRL, aviz tehnic de racordare la reseaua electrica prestate de SC ECS SRL, servicii de management proiect prestate de SC MM SRL, consultanta imobiliara efectuata de SC CI SRL etc.

Asa cum s-a retinut anterior, achizitia unor servicii in scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficienta pentru asigurarea deductibilitatii tuturor achizitiilor realizate.

Astfel, **nu orice decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal**, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale.

Ca atare, ***achizitia serviciilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.***

Aplicand cele de mai sus in prezenta speta, se retine ca SC X SRL **nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada, concludenta si obiectiva, din care sa rezulte activitatile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate si faptul ca acestea au fost efectuate in beneficiul sau.**

Se retine totodata faptul ca, potrivit art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicata "**inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**", iar potrivit Normei metodologice pentru aplicarea Codului de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.

102.2. Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...)."

Ca atare sunt nejustificate afirmatiile contestatarei vizand neluarea in considerare la stabilirea starii de fapt fiscale a documentelor justificative si evidentelor contabile puse la dispozitie si lipsa bunei credinte, inspectia fiscala avand in vedere tocmai *examinarea starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si analiza documentelor justificative din perioada supusa inspectiei fiscale prezentate de societate, conform dispozitiilor legale in vigoare aplicabile in speta.*

Faptul ca nu au existat justificarile scrise, respectiv rapoarte de activitate care sa poata proba ce servicii au fost prestate efectiv, motivatia societatii vizand dreptul de deducere a TVA in baza documentelor prezentate este lipsita de orice suport legal.

Cata vreme, asa cum reiese si din explicatiile prezentate in timpul inspectiei fiscale societatea avea cunostinta de caracterul nedeductibil al sumelor facturate de furnizor, sustinerile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA aferenta acestora sunt *simple afirmatii pro-causa* ce nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

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

Codul fiscal:

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

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

Normele metodologice:

"**79.** (1) In sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoana impozabila va tine urmatoarele evidente si documente:

- a) evidente contabile ale activitatii sale economice;
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta si legate de activitatea sa economica, conform prevederilor pct. 76;
- c) facturile sau alte documente primite si legate de activitatea sa economica [...]"

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

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

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

Astfel, desi prin contestatia formulata recunoaste obligatia de a demonstra prin documente prestarea efectiva a serviciilor facturate si realitatea acestora, precum si dreptul organelor fiscale de a analiza documentatia pusa la dispozitie

considera ca nu are nicio relevanta continutul informational al acestor documente cata vreme acestea au fost prezentate in mod detaliat.

Or, asa cum s-a aratat in continutul deciziei, tocmai neprezentarea detaliata a serviciilor prestate a condus la masura neacordarii dreptului de deducere a TVA din facturile emise de furnizor de catre inspectia fiscala.

In subsidiar se retine si faptul ca, potrivit informatiilor furnizate de ONRC, SC QLD SRL face parte din lista asociatilor contestatareii si se afla in relatii de afiliere cu aceasta.

In ceea ce priveste observatia contestatareii potrivit careia pentru facturile primite de la SC QLD SRL "in perioada 2010" a fost recunoscut dreptul de deducere a taxei, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca "nu au fost luate in calcul facturile emise si stornate in acelasi timp de la SC QLD SRL in cursul anului 2010."

2. In ceea ce priveste invocarea nerespectarii conditiilor de legalitate in motivarea actelor administrative fiscale contestate:

Prin decizia de impunere nr. F-B x/28.02.2013, organele de inspectie fiscala din cadrul DGFMB au stabilit in sarcina SC X SRL o diferenta suplimentara de TVA de plata, in suma de y+1 lei, din care TVA contestata este in suma de y1 lei, mentionand urmatoarele:

Motivul de fapt:

"TVA neadmisa la deducere, in suma de y lei, reprezinta taxa pe valoarea adaugata dedusa pentru achizitiile de servicii care nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor impozabile. Din analiza documentelor prezentate pentru justificarea achizitiilor de prestari servicii si din explicatiile scrise solicitate domnului SP, in calitate de administrator, echipa de inspectie fiscala constata ca pentru anumite achizitiile de prestari servicii nu se justifica prestarea efectiva in scopul desfasurarii operatiunilor taxabile. (...)."

Temeiul de drept:

Act normativ: "LG571/2003 art. 145 alin. (2), lit. a),
coroborat cu
LG571/2003 art. 21, alin. 4, lit.m".

In ceea ce priveste obligatiile inspectiei fiscale, potrivit art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 105. - (1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei fiscale din punct de vedere factic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

De asemenea, conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si compeltarile ulterioare:

"**Art. 94.** - (2) Insectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]."**

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.**"

"102.2. Cand este necesar, **organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.** Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile."

"106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala."

In Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala se precizeaza:

"Capitolul III - Constatari fiscale

Pentru fiecare obligatie fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale se vor avea in vedere si se vor cuprinde in constatari urmatoarele:

[...]

2. *Obiective minimale avute in vedere*

In actiunea de inspectie fiscala se vor avea in vedere urmatoarele obiective minimale:

- verificarea realitatii declaratiilor fiscale si informative in corelatie cu datele din evidenta contabila, registrele societatii sau orice alte documente justificative existente in societate ori obtinute prin controale incrucisate, precum si cu alte declaratii depuse in conformitate cu legile speciale;

- **verificarea existentei contractelor si modul lor de derulare, in vederea determinarii tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabil**, inclusiv identificarea factica a surselor generatoare de venit;

- verificarea inregistrarii tuturor veniturilor aferente activitatii desfasurate;
- verificarea utilizarii documentelor cu regim special, pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2007. Dupa aceasta data se va verifica modul de alocare si gestionare a documentelor fiscale conform prevederilor legale;
- verificarea modului de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor, precum si a tratamentului fiscal al acestora;
- verificarea corectitudinii sumelor utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contributiile datorate.

3. Baza de impunere

A. In cazul in care se constata aspecte care modifica baza de impunere, se vor mentiona:

- **elementele identificate in activitatea contribuabilului care au influentat baza de impunere;**

- **punctul de vedere al inspectiei fiscale fata de interpretarea contribuabilului;**

- **consecintele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept si temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;**

- **modul de calcul al bazei impozabile si stabilirea eventualelor diferente, precum si calculul impozitului, taxei sau al contributiei stabilite suplimentar.** Pentru obligatiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept si corectitudinea calculului sumei deduse;

- calculul obligatiilor fiscale accesorii la diferentele de impozite, taxe sau contributii stabilite de inspectia fiscala;

- stabilirea responsabilitatilor pentru aplicarea sau determinarea eronata a bazei impozabile si efectuarea de propuneri pentru sanctionare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea corecta a starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

Prin urmare, in cazul unei inspectii fiscale, organele de inspectie fiscala trebuie sa aiba in vedere toate aceste criterii si sa procedeze la analiza detaliata a acestora, cu evidentierea corespunzatoare a elementelor de fapt edificatoare ce conduc in final la stabilirea tratamentului fiscal al operatiunilor derulate, in conformitate cu dispozitiile fiscale aplicabile in materie.

In raport de dispozitiile legale aplicabile spetei, **din continutul raportului de inspectie fiscala rezulta ca au fost respectate criteriile in baza carora s-a**

stabilit starea de fapt fiscala ce a condus la stabilirea de obligatii fiscale suplimentare in sarcina contestatarei, in ceea ce priveste: **continutul contractului si modul de derulare contract, modul de facturare a operatiunilor, continutul documentelor justificative prezentate, detalierea tratamentului fiscal aplicat de societate si a motivelor pentru care acest tratament reprezinta o abatere de la prevederile legislatiei aplicabile.**

Ca atare, argumentele contestatarei vizand modul in care au fost motivate in fapt si in drept constatările inspectiei fiscale si afirmatiile referitoare la: depasirea competentelor cu care a fost investita de legiuitor, nefundamentarea masurii de neacordare a dreptului de deducere a TVA pe principiul bunei credinte sunt simple aprecieri personale, fara sa aiba la baza un fundament legal.

Totodata se retine faptul ca, organele de inspectie fiscala reprezinta autoritatea fiscala a statului investita cu aplicarea dispozitiilor legii fiscale si nu un "tert" interpus intre prestator si beneficiar, asa cum in mod eronat considera contestatara.

In ceea ce priveste observatia privind motivarea deciziei de impunere cu art. 21 din Codul fiscal se retine ca, principalul temeiul legal care a stat la baza neadmiterii dreptului de deducere a TVA l-a constituit art.145 alin. 2 lit.a din Codul fiscal, iar in subsidiar s-au retinut si dispozitiile art. 21 din acelasi act normativ referitor la cheltuiala aferenta. Ca atare, invocarea si art.21 din Codul fiscal nu poate conduce la anulara constatariilor cu privire la TVA.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca SC X SRL nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina intentia sa de a utiliza serviciile achizitionate in beneficiul sau si in scopul realizarii de operatiuni taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, tinand seama de art. 213 din Codul de procedura fiscala - "(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.

(...)

(4) *Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora",* se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de y1 lei dedusa din facturile emise de SC QLD SRL.

In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu dovezi obiective pentru suma de y1 lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x/28.02.2013.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de TVA de plata de catre inspectia fiscala

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x/28.02.2013 s-au comunicat majorari de intarziere/ dobânzi in suma de y2 lei aferente TVA stabilita suplimentar de plata in suma de p lei pe luna mai 2010, calculate pentru perioada 25.06.2010-25.07.2010.

Prin contestatia formulata, SC X SRL nu aduce niciun argument in ceea ce priveste accesoriile aferente TVA stabilite de inspectia fiscala, mentionand numai contestarea acestora si solicitand exonerarea de la plata obligatiilor fiscale suplimentare de plata.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor, potrivit art.119 si art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

(4) Majorarile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6)."

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

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, **majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.**"

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Potrivit art.119 si art.120 din Codul de procedura fiscala, modificata prin OUG nr. 39/2010:

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

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6)."

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta și până la data stingerii acesteia inclusiv.

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

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Conform prevederilor legale mai sus prezentate, calcularea majorărilor/dobânzilor de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, în virtutea principiului de drept ***accessorium sequitur principalae***.

Intrucât în sarcina contestatarii a fost stabilită o diferență de TVA de plată, pentru care contestatarea nu aduce niciun argument, urmează a se respinge contestația pentru majorări/dobânzi de întârziere în suma de y2 lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal nr. F-SB x/28.02.2013, potrivit principiului de drept "***accessorium sequitur principalem***."

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 11 alin. (1), art. 126, art.134¹, art. 145, art. 146 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 și pct.79 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.7, art. 56, art. 65, art.94, art.105, art.109, art.119, art.120, art.213 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct.102.1 și 102.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1040/2004, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

DECIDE

Respinge ca neintemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal nr. F-SB x/28.02.2013, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFPMB pentru TVA stabilită suplimentar de plată în suma de y1 lei și pentru accesorii în suma de y2 lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.

