



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2073
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.104/ 22.X.2013
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SA .X. Sucursala .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., prin adresa nr. .X./24.X..2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X.S SA .X. Sucursala .X.**, având sediul social în .X., str. .X. nr. .X., cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X./ .X./2002, împotriva Deciziei de impunere nr. .X. /22.X.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.X.2012 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X., prin care s-a stabilit în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, compusă din:

- taxă pe valoarea adăugată neacceptată la deducere .X. lei
 - taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar .X. lei
 - regularizări -.X. lei,
- pentru care organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de .X. lei, compuse din:
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
 - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

.X. a contestă suma totală de .X. lei, respectiv:

- taxă pe valoarea adăugată neacceptată la deducere .X. lei
- taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar .X. lei
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

Contestația a fost depusă la Administrația Finanțelor Publice .X., la data de 02.X.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.X.2012, data primirii de către .X.a contestatară a Deciziei de impunere nr. .X./22.X.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.X.2012 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X., potrivit mențiunii olografe aplicată pe titlu de creanță menționat mai sus.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 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 soluționeze contestația formulată de SC .X. SA .X. Sucursala .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./22 .X.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22 .X.2012 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Juridice, SC .X. SA .X. Sucursala .X. (numită în continuare .X. sau .X.) susține următoarele :

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, .X. menționează faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile înscrise în jurnalele referitoare la taxa pe valoarea adăugată reflectă achiziționarea de bunuri și servicii destinate obiectului de activitate al societății, activitate efectiv desfășurată de .X. în calitate de contractant.

De asemenea, .X.a precizează că organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la SC .X. SRL, în calitate de subcontractant, pentru a verifica modul în care aceasta a reflectat în evidența contabilă facturile emise către .X.. În urma verificării, organele de inspecție fiscală, prin Procesul verbal nr. .X./09.X.2012, au constatat următoarele:

- facturile emise de SC .X. SRL au fost înregistrate în evidența contabilă și au fost declarate în deconturile privind taxa pe valoarea adăugată;

- subcontractantul dispunea de forța de muncă și mijloacele fixe necesare realizării obiectivelor;

- facturile emise de SC .X. SRL au fost înregistrate în evidența contabilă în conturile 418 „Clienți facturi de întocmit”, 704 „Venituri din prestări servicii” și 4428 „TVA neexigibilă”

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale, în sumă totală de .X. lei, .X.a precizează următoarele:

a. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, .X. menționează că organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a nu a putut prezenta certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005, înscris pe facturile emise către Consiliul Județean .X., începând cu luna .X.2006, pentru lucrările de construcții având ca obiectiv dezvoltarea zonei turistice .X., motiv pentru care acestea au stabilit că .X.a trebuie să colecteze suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în cotă de 19%, aferentă unei baze impozabile de .X. lei.

În susținerea contestației, .X. precizează că a emis facturi, în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată, către Consiliul Județean .X., pentru care a aplicat prevederile art.143 alin.1 lit.l din Codul fiscal, deoarece lucrările de construcții având ca obiectiv dezvoltarea zonei turistice .X. au fost finanțate din fonduri PHARE. Pentru justificarea scutirii, beneficiarul, respectiv Consiliul Județean .X., a transmis executantului copia certificatului de scutire de taxă pe valoarea adăugată nr. .X./09.X.2005.

Totuși, din eroare, .X.a a înscris în facturile emise către beneficiar un alt număr de certificat de scutire de taxă pe valoarea adăugată, respectiv .X./09.X.2005. Deoarece .X.a nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală acest certificat, acestea au stabilit ca .X. are obligația să colecteze suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Contestatară apreciază că această abordare a organelor de inspecție fiscală este excesivă și netemeinică întucât lipsa menționării cetificatului de scutire de taxă pe valoarea adăugată sau menționarea eronată a acestuia nu este sancționată cu neaplicarea respectivei scutiri. Mai mult, apreciază că deși art.5 alin.5 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.141/2004, respectiv art.5 alin.4 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1880/2005 prevedeau obligativitatea furnizorilor de bunuri și servicii de a menționa pe facturi numărul și data certificatului în baza căruia au emis facturi în regim de scutire, această obligație neconstituind o condiție pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, ci doar o obligație de administrare fiscală. De asemenea, contestatară menționează că, urmare faptului că fondurile nerambursabile nu finanțează și taxele, impunerea unei condiții formaliste ar conduce la încălcarea acestui principiu, aplicarea oricărei scutiri ce vizează taxa pe valoarea adăugată, putând fi condiționată doar de considerente de fond.

Având în vedere aceste aspecte, .X. solicită ca organul de soluționare a contestației să constate că „intervenția unei erori materiale de completare a facturilor, prin menționarea unui număr greșit al certificatului de scutire de TVA, nu este de natură a înlătura aplicabilitatea scutirii de TVA”, atât timp cât au fost îndeplinite condițiile substanțiale ale scutirii de TVA”, respectiv asigurarea finanțării din fonduri nerambursabile, precum și realizarea obiectivelor pentru care au fost alocate fondurile nerambursabile, motiv pentru care contestă taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar,

în sumă de .X. lei, aferentă facturilor emise în anii 2006 – 2007 către Consiliul Județean .X., în valoare totală de .X. lei.

În plus față de cele de mai sus, în susținerea contestației, .X.a precizează și următoarele:

- organele de inspecție fiscală nu au precizat articolul din Codul fiscal în baza căruia, pentru a beneficia de scutire de taxă pe valoarea adăugată, avea obligația să prezinte certificatul de scutire de TVA emis pe numele beneficiarului, respectiv Consiliul Județean .X.;

- organele de inspecție fiscală au solicitat împuternicitului societății prezentarea certificatului de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005, printr-o notă explicativă, dar nu au făcut nicio referire la răspunsurile primite, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

În concluzie, .X. consideră că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de toate documentele prezentate și, în mod abuziv, au colectat taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile menționate, în condițiile în care obligațiile sale au fost integral îndeplinite. Mai mult, eroarea materială produsă prin înscrierea pe facturile emise a unui certificat de scutire de TVA eronat, putea fi corectată prin emiterea unei dispoziții de măsuri de corectare.

b. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, .X. menționează că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X.a a încheiat un contract de executare lucrări cu beneficiarul .X., lucrări ce au fost executate de subcontractorul SC .X. SRL, în întregime în anul 2006. Facturile emise de subcontractor în anul 2006 conțin taxă pe valoarea adăugată, iar cele emise începând cu 2007 au fost emise în regim de taxare inversă.

De asemenea, .X. a prezentat organelor de inspecție fiscală adresa nr. .X./06.X.2007, emisă de .X., prin care se specifică rezilierea contractului în beneficiul angajatorului, menționându-se demobilizarea resurselor de pe șantier, precum și stadiul avansat al procesului de finalizare a decontului final.

În aceste condiții, .X., în calitate de contractor, a emis către beneficiar, respectiv .X., începând cu luna ianuarie 2007, facturi cu taxă pe valoarea adăugată în cotă de 19%. Ulterior, în luna februarie 2007, facturile emise inițial în luna ianuarie 2007 au fost stornate, iar .X. , aplicând prevederile art.160¹ alin.2 lit.c din Codul fiscal, a emis facturi în regim de taxare inversă.

Deoarece .X. nu a prezentat în timpul inspecției fiscale situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție, devize sau alte documente din care să rezulte faptul că lucrările facturate către .X. au fost executate după 01.01.2007 și având în vedere faptul că .X.a a dedus în totalitate taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de subantreprenor, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. are obligația

să colecteze suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unei baze impozabile de .X. lei.

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală, .X. precizează că a încheiat cu .X. contractul de execuție de lucrări nr. .X./2004, având ca obiectiv reabilitarea DN 1 C .X. – .X. Km 38+000, Km 61+528, precum și reabilitarea DN 17 .X. – .X. / limita județului .X. Km 0+000, Km 6+500, proiect 4R5. În baza acestui contract .X. a emis, în mod eronat, în luna ianuarie 2007 facturi în regim de taxare normală. Deoarece a fost atenționată de beneficiar, .X., în luna februarie 2007, a stornat facturile emise inițial, emițând alte facturi, în conformitate cu dispozițiile art.160 din Codul fiscal, aplicând regimul de taxare inversă.

Astfel, deși lucrările executate în mare parte de subcontractor, respectiv SC .X. SRL, au fost realizate în anul 2006, din punctul de vedere al beneficiarului (.X.) aceste lucrări nu erau finale. Existența a două rapoarte contractuale, între SC .X. SRL (având calitatea de subcontractor) și .X. (contractor general), pe de o parte, precum și între .X. și .X. (în calitate de beneficiar), pe de altă parte, conduce la situația în care recepția de către .X. a lucrărilor executate de subcontractor să nu conducă automat la recepția serviciilor executate de .X. de către beneficiarul final, respectiv .X..

De asemenea, .X. precizează că mențiunea făcută de organele de inspecție fiscală la pag.8 a raportului de inspecție fiscală, potrivit căreia .X. nu a prezentat documente din care să reiasă executarea lucrărilor după data de 01.01.2007, este nefondată deoarece .X. a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală întreaga documentație care a stat la baza emiterii facturilor, respectiv situații de lucrări, corespondență, documente referitoare la acceptarea situațiilor de plată.

.X. apreciază ca fiind nerelevant, din punct de vedere fiscal, faptul că a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe facturile emise de SC .X. SRL anterior intrării în vigoare măsurilor de simplificare, în condițiile în care, la rândul său, a emis către .X. facturi cu taxare inversă. Mai mult, .X. consideră că își păstrează dreptul de deducere, „indiferent de aplicarea pe lanț a măsurilor de simplificare”, taxarea inversă fiind un mecanism destinat să favorizeze cash-flow-ul beneficiarului lucrărilor de construcții.

În plus față de cele de mai sus, în susținerea contestației, .X. precizează și următoarele:

- nu înțelege care au fost criteriile tehnice sau de specialitate care au îndreptățit organele de inspecție fiscală să considere că lucrările executate de subcontractor în anul 2006 erau finale și trebuiau refacturate beneficiarului final, în condițiile în care aceste lucrări necesitau și intervenții executate de salariații .X. (organizare șantier, studii tehnice, încercări, teste, finisări);

- facturile emise de subcontractorul .X. în anul 2007 au fost emise cu „taxare inversă”, motiv pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă, dar a și colectat aceeași sumă prin nota contabilă 4426 = 4427, autolichidând suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

- pe toată durata derulării contractului, .X. a facturat către beneficiarul final, respectiv .X., numai după acceptarea situațiilor de lucrări de către acesta, atât din punct de vedere cantitativ, cât și calitativ;

- organele de inspecție fiscală au concluzionat că subcontractorul .X. era singurul care dispunea de forța de muncă și logistica necesară, fără a solicita informații privind salariații .X., mijloacele fixe sau obiectele de inventar deținute sau despre ceilalți furnizori/subcontractori care au participat la realizarea și finalizarea lucrărilor de construcții.

În concluzie, .X. contestă taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, în sumă de .X. lei, deoarece .X. emis corect facturile către .X., aplicând taxarea inversă, pentru lucrările de construcții executate în 2007.

c. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, .X. a precizează că, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat, în ceea ce privește contractele de execuție lucrări nr. .X./ .X.: .X./28.X.2002 și nr. .X./ .X.: .X./28.X.2002, că .X. a executat lucrări pentru beneficiarul .X. în cursul anului 2006. Aceste lucrări au fost executate prin subantreprenorul SC .X. SRL, care dispunea de forța de muncă și logistica necesare. De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai constatat și faptul că .X. înregistra la sfârșitul lunii .X. 2006 un sold inițial creditor al contului 4428 în sumă de .X. lei, în baza situațiilor de lucrări avansate de SC .X. SRL, în calitate de subcontractor, fără a emite facturi către beneficiarul .X..

În susținerea contestației, .X. precizează că în luna .X. 2002, împreună cu societățile .X. și .X., a format o asocierie care a încheiat cu .X. contractele .X. și .X. din data de 28.X.2002, având ca obiect construcția centurii ocolitoare a .X., respectiv reabilitarea drumului .X. - .X., ambele proiecte fiind finanțate de Banca .X. , prin semnarea *Acordului de împrumut pentru Proiectul de reabilitare a drumurilor între Fondul de Cooperare Economică Internațională Japonia și România din 27.X.1998*, ratificat prin Legea nr.156/1998.

Prin cele doua contracte, prețul lucrărilor de construcții a fost stabilit în yeni, pentru contractul .X. de .X. yeni și pentru contractul .X. de .X. yeni, părțile convenind ca plățile să fie efectuate de .X. în proporție de 65% în yeni și de 35% în lei. De asemenea, prin contract s-a convenit ca partea de preț de 65%, plătită în yeni, să nu poată fi ajustată în funcție de evoluția cursului valutar.

Pe durata desfășurării contractului, mai ales în perioada 2004 – 2005, ca urmare a creșterii prețului petrolului, „obligațiile Asocierii, în calitate de antreprenor, au devenit deosebit de oneroase, începând să înregistreze pierderi” ca urmare a executării celor două contracte. Astfel, .X. a încercat să recupereze de la beneficiar cheltuielile efectuate pentru prestarea serviciilor, transmitând acestuia situații de lucrări în care au fost înscrise costurile efective înregistrate cu forța de muncă, materiale, combustibil și diferențe de

curs valutar. În această situație, în luna .X. 2006 .X. a transmis către .X. câte o cerere interimară de compensații pentru fiecare contract.

.X. afirmă că din modul de redactare a celor două cereri „rezultă că deși lucrările de construcții fuseseră executate pe șantier, acestea nu fuseseră acceptate de beneficiar”, astfel că transmiterea cererilor echivalează cu transmiterea situațiilor de lucrări spre acceptare. De asemenea, în momentul transmiterii cererilor, a fost efectuată înregistrarea contabilă:

418	Clienți facturi de întocmit	=	%
			704 Venituri din prestări servicii
			4428 TVA neexigibilă

Deoarece beneficiarul lucrărilor nu a acceptat situațiile de lucrări transmise, după negocieri cu acesta, .X. a încheiat în anul 2008 două acorduri pentru soluționarea pe cale amiabilă, astfel:

- pentru contractul .X., beneficiarul a acceptat la plată suma de .X. lei, iar antreprenorul a acordat o reducere în sumă totală de .X. lei. În consecință, .X. a emis către .X. două facturi pentru suma totală de .X. lei, ca rezultat al deducerii din suma de .X. lei a reducerii de .X. lei plus taxa pe valoarea adăugată;
- pentru contractul .X., beneficiarul a acceptat la plată suma de .X. lei, iar antreprenorul a acordat o reducere de .X. lei. În consecință, .X. a emis către .X. două facturi în sumă totală de .X. lei plus taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere aceste aspecte, .X. consideră că situațiile de lucrări au fost acceptate de beneficiar la data semnării celor două acorduri de soluționare pe cale amiabilă, respectiv la data de 02.X. 2008, astfel că începând cu această dată taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă. În consecință, .X. a emis facturile nr. .X. /30.X. 2008, nr. .X. /30.X. 2008, nr. .X. /01.X. 2008 și nr. .X. /01.X. 2008, stornând înregistrarea inițială și efectuând înregistrarea contabilă:

411	Clienți	=	%
			704 Venituri din prestări servicii
			4427 TVA colectată

Mai mult, .X. a menționează că nici sumele stabilite prin cele două acorduri nu au fost achitate de către beneficiarul lucrărilor, motiv pentru care .X. s-a adresat Curții Internaționale de Arbitraj de la Viena, instanță care a confirmat dreptul societății de a încasa sumele prevăzute în cele două acorduri.

În susținerea contestației, .X. a consideră că organele de inspecție fiscală nu au înțeles situația de fapt, în sensul că acestea menționează, în mod repetat, că serviciile au fost efectiv prestate în anul 2006, ceea ce ar conduce la concluzia că taxa pe valoarea adăugată a devenit exigibilă la

acea dată, fără a prezenta și documente din care să reiasă acest lucru, respectiv situații de lucrări acceptate de beneficiar. .X. apreciază că organele de inspecție fiscală au făcut confuzie între efectuarea lucrărilor pe șantier și acceptarea situațiilor de către beneficiar, „singurul eveniment care atrage exigibilitatea TVA”. Mai mult, nici dezafectarea șantierului, invocată în mod repetat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, nu echivalează cu acceptarea situațiilor de lucrări, ci doar încetarea lucrului pe șantier.

De asemenea, .X. nu este de acord nici cu constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia nu a prezentat documente din care să rezulte că documentele au fost acceptate de beneficiar după data de 01.X.2007, cu toate că a prezentat acestora cele două acorduri, documente care nu au avut ca obiect renunțarea la încasarea unei părți din lucrările executate sau stabilirea modalității de plată, ci stabilirea de comun acord a prețurilor lucrărilor de construcții, astfel că nicio sumă care a fost acceptată la plată nu a fost omisă la facturare.

În consecință, .X. susține că stornarea sumelor din conturile de venituri, operațiune efectuată după data încheierii acordurilor, se datorează faptului că beneficiarul nu a acceptat situațiile de lucrări în forma în care i-au fost transmise.

Astfel, .X. precizează că art.138 din Codul fiscal reglementează expres posibilitatea de ajustare a bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește recunoașterea veniturilor în contabilitate, .X. menționează că în mod eronat a înregistrat veniturile în contul 704 „Venituri din prestări servicii”, corect fiind în contul 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”, dar acest fapt nu atrage consecințe contabile sau fiscale în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, .X. precizează că regulile de exigibilitate a taxei pe valoarea adăugată sunt diferite de regulile de recunoaștere a veniturilor, iar recunoașterea contabilă a acestora din urmă nu atrage din oficiu exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, aceasta intervenind la momentul acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări, respectiv data de 02.X.2008.

Mai mult, .X. consideră că organele de inspecție fiscală aveau obligația exercitării rolului activ, în sensul determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului. Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală nu au atras atenția societății asupra erorii comise și nu au dispus corectarea acesteia.

În plus față de cele de mai sus, în susținerea contestației, .X. menționează și următoarele:

- nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora soldul contului 4428 reprezintă taxă pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor executate de subantreprenorul .X. în 2005, precum și cu afirmația potrivit căreia suma de .X. lei existentă în soldul contului 4428

reprezintă, în fapt taxă pe valoarea adăugată colectată, aferentă unor lucrări executate anterior anului 2006;

- conform prevederilor contractuale, se consideră a fi executate doar acele lucrări care corespund cantitativ și calitativ, fapt atestat de comisia care participă la recepția lucrărilor. Or, în anul 2006 lucrările nu erau finalizate în totalitate și nici acceptate/recepționate de beneficiarul final, iar organele de inspecție fiscală nu precizează care sunt documentele care le-au condus la concluzia contrară;

- organele de inspecție fiscală fac confuzie între efectuarea unor lucrări pe șantier și acceptarea situațiilor respective de către beneficiar, dezafectarea șantierului neechivalând cu acceptarea situațiilor de plată.

Mai mult, .X. precizează că au existat și o serie de alți factori care au determinat evidențierea taxei pe valoarea adăugată în contul 4428, cum ar fi:

- prelungirea duratei lucrărilor datorită întârzierii exproprierilor de teren, fapt ce a generat costuri suplimentare cu chirii, organizare de șantier, salarii etc., dar nu a generat venituri exigibile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, deoarece nu se puteau executa lucrări pe un teren ce nu aparținea beneficiarului;

- necesitatea schimbării materialelor, fapt ce implica obținerea acceptului beneficiarului;

- modalitatea păguboasă de decontare (35% în lei și 65% în yeni).

În concluzie, .X. nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căroră taxa pe valoarea adăugată neexigibilă stornată de .X. în luna .X. 2008, în sumă de .X. lei, reprezintă, în fapt taxă pe valoarea adăugată pe care avea obligația să o colecteze, pe considerentul că încheierea unor acorduri privind soluționarea pe cale amiabilă a încasării lucrărilor de construcții executate sau renunțarea la încasarea acestor lucrări prin omisiunea de întocmire a facturilor aferente, considerând că aceasta este nefondată și fără temei legal.

d. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, .X. precizează că organele de inspecție fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./22.X.2012, au constatat că avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată în acest cuantum, aferentă unei baze impozabile de .X. lei, reprezentând livrări de autovehicule cu titlu gratuit în anul 2007.

În susținerea contestației, .X. menționează că, în conformitate cu prevederile contractuale, a achiziționat autovehiculele în cauză, facturându-le lunar către beneficiar, sumele fiind incluse în situațiile de lucrări.

Aceste autovehicule au fost utilizate pentru desfășurarea activității și predate beneficiarului la finalul lucrărilor, așa cum era prevăzut în contractul încheiat între părți.

Astfel, la finalizarea lucrărilor, pentru a transmite dreptul de proprietate și pentru ca beneficiarul să poată înmatricula autovehiculele, .X. a

emis facturi de vânzare fără valoare, deoarece sumele, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, a fost recuperată de la data emiterii primei facturi.

În plus, .X. menționează că a omis să evidențieze pe facturi valoarea de vânzare a autovehiculelor și, eventual, să storneze valorile facturate anterior, astfel că valoarea pe fiecare factură ar fi fost tot zero. Mai mult, chiar dacă deține toate documentele justificative necesare, din care rezultă că a colectat taxa pe valoarea adăugată, datorită volumului mare de documente existente în arhivă, .X.a a fost în imposibilitatea de a le prezenta organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, .X. contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar ca datorată, în sumă de .X. lei, aferentă vânzării autoturismelor, deoarece pentru aceste autovehicule taxa a fost colectată.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./22.X.2012, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Juridice, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./22.X.2012, au fost constatate următoarele:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, în sumă totală de .X. lei, perioada verificată a fost 01.X.2006 – 31.X.2008.

Urmare analizei documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că .X.a a dedus taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor de chirie corespunzătoare unor imobile închiriate în localități în care .X. a avut organizate șantiere de construcții – montaj, încălcând, astfel, prevederile art.141 alin.2 lit.k, pentru anul 2006, respectiv art.141 alin.2 lit.3 pentru 2007, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că operațiunea de închiriere este scutită de taxă pe valoarea adăugată, iar .X.a nu a optat pentru taxarea acestei operațiuni. În aceste condiții, nu a fost acceptată la deducere taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată de pe documente pentru care nu deține originalul acestora, încălcând prevederile art.145 alin.8 și art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu au admis la deducere taxă pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, în sumă totală de .X. lei, perioada verificată a fost 01.X.2006 – 31.X.2008, perioadă pentru care organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a. Referitor la suma de .x. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA din .X., prin .X., a încheiat cu Ministerul Integrării

Europene contractul nr. .X./000 – .X..05.02. .X.01, având ca beneficiari Consiliul Județean .X., cu obiectivul „Dezvoltarea zonei turistice .X.”, precum și Consiliul Județean .X., având ca obiectiv „Dezvoltarea zonei turistice Luna Ses – Reabilitarea drumului DC75 – Construcție drum de acces, platforme și zone de parcare, pregătire și amenajare pârtie ski, lucrări infrastructură etc.”

Aceste obiective au avut la bază contractul finanțat în cadrul Programului Ministerului Integrării Europene, iar pentru bunurile livrate și executarea lucrărilor de construcții .X. a facturat fără taxă pe valoarea adăugată, în baza certificatelor de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005 și nr. .X./13.X.2005, beneficiind de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziționării de bunuri și servicii necesare desfășurării contractelor.

În timpul inspecției fiscale, .X. a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- certificatul de scutire de TVA nr. .X./13.X.2005, eliberat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., având ca beneficiar Consiliul Județean .X., pentru lucrări de construcții cu obiectivul „Dezvoltarea zonei turistice Luna Ses”, în valoare de .X.euro;
- certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005, eliberat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., având ca beneficiar Consiliul Județean .X., pentru lucrări de construcții, cu obiectivul „Dezvoltarea zonei turistice .X.”, în valoare de .X. euro.

În baza acestor documente, .X. e emis către beneficiari facturi în care a înscris mențiunea „scutit de TVA cu drept de deducere în conformitate cu art.11 alin.1 lit.m din Legea nr.345/2002, în baza certificatului de scutire de TVA nr. ...”, în funcție de beneficiar.

În ceea ce privește certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005, eliberat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă verificării, respectiv 01.X.2006 – 30.X.2012, .X. verificată nu a emis facturi având înscris acest certificat de scutire de TVA ci un altul, respectiv Certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005, document care însă nu a fost prezentat organelor fiscale.

Referitor la Certificatul de scutire de TVA nr. .X./09. .X.2005, organele de inspecție fiscală au constatat că .X., în perioada 01.X.2006 – 30.X.2008 nu a emis nicio factură fără taxă pe valoarea adăugată, care să aibă mențiunea „scutit de TVA, cu drept de deducere în conformitate cu art.11 alin.1 lit.m din Legea nr.345/2002 în baza Certificatului de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005”. Prin adresa nr. .X./13.X.2005, emitentul Certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X..2005, respectiv Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. a precizat că acest document a fost anulat, specificând că acesta rămâne valabil în forma în care a fost emis. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, .X. a emis facturi în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată

către Consiliul Județean .X., pentru lucrări de construcții având ca obiectiv dezvoltarea zonei turistice .X., înscriind pe aceste documente Certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că .X. avea obligația ca pentru facturile emise în perioada verificată, având ca beneficiar Consiliul Județean .X. pentru obiectivul „Dezvoltarea zonei turistice .X.”, să colecteze suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, ținând cont de faptul că .X. nu a prezentat certificatul de scutire de taxă pe valoarea adăugată înscris în facturi, respectiv Certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005.

b. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că .X., în calitate de contractant, a încheiat cu Compania.X. (.X.), în calitate de beneficiar, contractul de execuție de lucrări nr. .X./2004, având ca obiective „Reabilitarea DN 1C .X. .X. Km 38+000, Km 61+528”, precum și „Reabilitare DN 17 .X. – .X./Limita județului .X., Km 0+000, Km 6+500, Proiect 4R5”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că în baza contractului cadru nr. .X./31.X.2005, .X. a subcontractat către SC .X. SRL „asigurarea logisticii și executarea lucrărilor solicitate de către Sucursală, în calitate de contractant al lucrărilor de reabilitare a DN 1C .X. .X. și DN 17 .X. – .X. Proiect 4R5”.

Din analiza documentelor prezentate, respectiv facturi și situații de lucrări, organele de inspecție au constatat faptul că lucrările au fost efectiv executate de subantreprenor în anul 2006, acesta emițând facturi cu taxă pe valoarea adăugată în anul 2006 și altele în sistem de „taxare inversă”, începând cu anul 2007.

La rândul său, .X., în calitate de antreprenor, a emis inițial în luna ianuarie 2007, către .X., având calitatea de beneficiar, facturi determinând obligația de natura taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare. Ulterior, aceste facturi au fost stornate de emitent în luna .X. 2007 și emise, începând cu luna .X. 2007, în sistem de taxare inversă, cu toate că lucrările au fost executate de subantreprenor, în exclusivitate, în anul 2006. Mai mult, pentru stabilirea situației de fapt, organele de inspecție fiscală au solicitat .X., prin intermediul notei explicative înregistrate la Sucursală sub nr. .X./22.X.2012, să prezinte situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție, devize sau alte documente care să confirme faptul că aceste lucrări au fost executate după data de 01.X.2007 și acceptate de .X. după această dată, însă .X. nu a prezentat niciun document.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a dedus în totalitate taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. în

anul 2006, taxă care intră în realizarea lucrărilor de construcții refacturate către .X., începând cu anul 2007

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru facturile emise de .X. către .X., începând cu anul 2007, pentru realizarea proiectului 4R5, constând în reabilitarea DN 1C .X. .X. și DN 17 .X. – .X. limita județului .X., .X.a a încălcat prevederile art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, necolectând taxa pe valoarea adăugată în cota standard de 19%, respectiv suma de .X. lei, aplicată asupra contravalorii facturilor emise către .X., în sumă totală de .X. lei.

c. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că între .X. SA din .X., în calitate de contractor și Compania.X. (.X.), în calitate de beneficiar, au fost încheiate două contracte de execuție de lucrări, respectiv contractul nr. .X./ .X.: .X./28.X.2002, având ca obiectiv reabilitarea rutieră DN 6 – construcția variantei ocolitoare .X. și contractul nr..X.- .X.: .X./28.X.2002, având ca obiectiv reabilitarea DN 6 – reabilitarea drumului .X. - .X..

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că .X. (fostă .X. SA – .X. .X. Sucursala .X.România) „nu a prezentat niciun document prin care aceasta a fost numită de .X. SA din .X. să funcționeze în cadrul executării lucrării angajate de firma mama .X. SA – .X..” Mai mult, lucrările au fost executate în cursul anului 2006 sau anterior acestui an, prin subcontractorul SC .X. SRL, care dispunea de forță de muncă și logistică.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat, referitor la contractele nr..X./ .X.: .X./ 28..X.2002 și nr..X./ .X.:.X./ 28.X. 2002, că acestea au fost prelungite prin două acte adiționale, nr.1 și nr.2, având termen de valabilitate 31.X.2008.

Din verificarea evidenței contabile a rezultat faptul că .X. prezenta la luna ianuarie 2006 un sold inițial creditor al contului 4428 „Taxă pe valoarea adăugată neexigibilă” în sumă de .X. lei, rezultată ca urmare a înregistrărilor efectuate în baza situațiilor de lucrări avansate de SC .X. SRL, în calitate de subantreprenor, fără a emite, însă, facturi către beneficiar, respectiv .X.. Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au constatat că deși .X. cunoștea valoarea prestării de servicii efectuate de SC .X. SRL, deoarece le-a înregistrat în evidența contabilă, în contul 704 „Venituri din prestări servicii”, nu le-a luat în calcul la determinarea bazei impozabile pentru taxa pe valoarea adăugată, încălcând prevederile art.134 alin. 2 și alin.3, precum și pe cele ale art.155 alin.1 și alin.2 din Codul fiscal.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au concluzionat că .X. trebuia să înregistreze veniturile obținute din prestările de servicii, anterior anului 2006, venituri pentru care avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată, înregistrată însă de .X. în contul 4428 „TVA

neexigibilă”, mai ales că lucrările au fost executate de .X., prin subantreprenorul SC .X. SRL, anterior datei de 31.X.2006.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și că, în baza convenției încheiate în data 01.X.2008 între .X., în calitate de antreprenor, și SC .X. SRL, în calitate de executant, s-a dispus „diminuarea în mod proporțional sau chiar suspendarea plăților până la data încasării efective a contravalorii lucrărilor” de către .X. de la .X..

Mai mult, s-a stabilit că părțile, respectiv .X., în calitate de angajator, și .X. SA – .X., .X. (manager proiect), .X., în calitate de antreprenori și ca urmare a rezilierii unilaterale a contractelor și a expulzării antreprenorului de pe șantier, au convenit reducerea valorii revendicate de către antreprenor, încheindu-se, astfel, două acorduri privind soluționarea pe cale amiabilă a contractelor de execuție lucrări nr..X./X. , respectiv nr..X./X. , încheiate între părțile menționate mai sus.

Astfel, în urma analizei datelor din acordurile privind soluționarea pe cale amiabilă a contractelor de execuție lucrări civile nr. .X./X. și nr. .X./X. , încheiate între .X. și .X., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în ceea ce privește Acordul pentru soluționarea pe cale amiabilă .X., înregistrat la .X. sub nr. .X./ .X./08.X.2008: .X. se obligă să plătească către .X. suma de .X. lei – .X. lei, respectiv suma de .X. lei, iar .X. va achita către .X. suma de .X., .X. lei, diferența de .X. lei urmând să fie achitată de .X. către .X. până la 31.X.2008. .X. a facturat suma de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în lunile septembrie și octombrie 2008, astfel:

- factura nr. .X./30.X.2008 în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- factura nr. .X./01.X. 2008 în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

- în ceea ce privește Acordul pentru soluționarea pe cale amiabilă .X., înregistrat la .X. sub nr..X./X. /08.X.2008: .X. se obligă să plătească către .X. suma de .X. lei – .X. lei, respectiv suma de .X. lei, iar .X. va achita către .X. suma de .X. lei, diferența de .X. lei urmând să fie achitată de .X. către .X. până la 31.X.2008. .X. a facturat suma de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în lunile septembrie și octombrie 2008, astfel:

- factura nr..X./30.X.2008 în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- factura nr..X./01.X. 2008 în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Urmare înregistrării celor două acorduri în evidența contabilă, .X. a stornat înregistrarea inițială, efectuată înainte de 01.X.2006, prin nota contabilă:

418 Clienți facturi de întocmit = %
704 Venituri din prestări servicii

4428 TVA neexigibilă .X.

efectuând o nouă înregistrare:

411	Clienți	=	%		
			704	Venituri din prestări servicii	
			4427	TVA colectată	.X.

În concluzie, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- soldul inițial al contului 4428 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă”, conform balanței de verificare întocmite de .X. la 31.X.2006 a fost de .X. lei;

- regularizări efectuate de .X. în luna octombrie 2008, prin stornarea sumei de .X. lei din contul 4428 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă”

- au fost calculate debite suplimentare de plată reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată urmare inspecției fiscale, la 30.X.2008, în sumă totală de .X. lei, determinată astfel: din suma de .X. stornată de .X. din contul 4428 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă” a fost dedusă suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată de .X..

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat, organele de inspecție fiscală au constatat și că .X., în baza Acordurilor de soluționare pe cale amiabilă a contractelor de execuție lucrări civile nr..X./X. , respectiv nr..X./X. , a achitat către .X. suma totală de .X. lei, fără a prezenta documente justificative.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că toate lucrările au fost executate de .X., prin subantreprenori, înainte de data de 14.X.2006, dată la care antreprenorul a fost expulzat de pe santier, ca urmare a rezilierii contractelor de către beneficiar, respectiv .X.. Prin nota explicativă, reprezentantul societății susține, în ceea ce privește sumele înregistrate în contul 418 „Clienți facturi de întocmit”, că beneficiarul nu a acceptat valoarea reală a lucrărilor, stornările fiind datorate diferențelor de curs nefavorabile „între sumele facturate în lei și sumele care ar fi trebuit să fie încasate dacă s-ar fi folosit cursul de la data facturării”.

Stornarea sumelor din evidența contabilă, așa cum reiese din nota explicativă dată de reprezentantul societății, a fost efectuată ca urmare a nerecunoașterii de către beneficiar, la data semnării acordurilor de soluționare pe cale amiabilă a contractelor de execuție lucrări, a sumelor datorate la plată.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./22.X.2012, organele de inspecție au constatat că .X. nu a prezentat situații de lucrări, devize, rapoarte de lucru sau orice alte documente din care să rezulte realitatea celor afirmate în nota explicativă de reprezentantul .X. și în care să se specifice care este valoarea reală a lucrărilor executate prin subantreprenori și care au fost

acceptate de beneficiar, respectiv .X. sau care este valoarea eventualelor diferențe de curs nefavorabile invocate în nota explicativă. De asemenea, .X. a prezentat organelor de inspecție fiscală cererile interimare de compensații, emise ca urmare a schimbărilor excepționale, care nu au putut fi prevăzute în contractele încheiate în luna februarie 2007.

În concluzie, având în vedere prevederile art.137 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.18 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, .X., pentru diferențele de preț în plus sau în minus avea obligația să emită facturi.

d. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, .X. a transmis, către beneficiarii lucrărilor, respectiv .X. și consilii județene, drepturile asupra unor autovehicule aflate în proprietatea sa, conform unor clauze contractuale încheiate cu beneficiarii lucrărilor. Pentru aceasta, în anul 2007 a emis facturi pentru livrări de bunuri cu titlu gratuit, fără valoare, fără a colecta taxă pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, deoarece .X.a a încălcat prevederile art.128 alin.4 lit.b coroborate cu cele ale art.137 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că .X.a avea obligația să colecteze suplimentar taxă pe valoarea adăugată de sumă de .X. lei, aferentă unei baze impozabile de .X. lei, reprezentând livrări de autovehicule cu titlu gratuit în anul 2007.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

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

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care SC .X. SA .X. Sucursala .X. nu aduce nicio motivare în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. în mod eronat și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturi având ca obiect chirii imobile, în condițiile în care operațiunea de închiriere este scutită de taxă pe valoarea adăugată, iar .X.a nu a făcut dovada că furnizorii acestor prestări de servicii au optat pentru taxarea operațiunii, precum și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în facturi pentru care nu a fost prezentat originalul documentelor.

Prin contestația formulată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, .X.a reiterează constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2012, neaducând în susținerea contestației documente sau argumente care să combată cele stabilite de organele de inspecție fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„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 .X.a 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, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, .X. contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa

Astfel, potrivit doctrinei juridice, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”. Acest principiu a fost consfințit atât de art. 249, care

stipulează „cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”, cât și de art. 250, potrivit căruia „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale trebuie coroborate și cu cele ale art.65 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel 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.

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./2009, 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 nedeținerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că .X.a deși se îndreaptă cu contestația și împotriva sumei de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere, 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.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat mai sus, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SA .X. Sucursala .X. împotriva

Deciziei de impunere nr..X./22.X.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.X.2012 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarii 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.2137/2011 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*”.

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. SA .X. Sucursala .X. colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de construcții având ca beneficiar Consiliul Județean .X. pe considerentul că în facturi a fost menționat un certificat de scutire de taxă pe valoarea adăugată greșit, respectiv Certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au verificat faptul că certificatul nr. .X./09.X.2005 a fost emis pentru lucrările executate de contestatară, iar serviciile prestate sunt aferente obiectivelor menționate în certificat.

În fapt, între Ministerul Integrării Europene, în calitate de autoritate contractantă și .X. SA – .X., prin .X., în calitate de executant, a fost încheiat contractul de execuții lucrări nr. .X./000 – .X., având ca beneficiar Consiliul Județean .X., pentru obiectivul „Dezvoltarea zonei turistice .X.” și Consiliul Județean .X. pentru obiectivul „Dezvoltarea zonei turistice Luna Ses – Reabilitarea drumului DC75 – Construcție drum acces, platforme și zone de parcare, prtegătire și amenajare pârtie ski, lucrări infrastructură etc.”

Aceste obiective au avut la bază un contract finanțat în cadrul Programului Ministerului Integrării Europene .X./000 – .X..X.

Pentru livrările de bunuri și executarea lucrărilor de construcții .X., în calitate de subcontractor, a emis către Consiliul Județean .X., facturi în scutire de taxă pe valoarea adăugată, în baza certificatului de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005, înscriind pe facturile emise mențiunea „scutit cu drept de deducere”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X.a nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, având în vedere că .X. nu a fost în măsură să prezinte certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005.

Totodată, pentru a justifica scutirea de taxă, .X. a prezentat certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005, eliberat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. pentru lucrări de construcții cu obiectivul „Dezvoltarea zonei turistice .X.”, în valoare de .X. euro, însă organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.X.2006 – 30.X.2008, .X. nu a emis facturi cu mențiunea „scutit de TVA, cu drept de deducere în baza Certificatului nr. .X./09.X.2005”.

De asemenea, cu adresa nr. .X./13.X.2005, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. a comunicat Primăriei Orașului .X., faptul că certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005, eliberat antreprenorului .X. SA, pentru lucrările de construcții cuprinse în cadrul programului PHARE – Dezvoltarea zonei turistice .X., a fost anulat, cu specificarea faptului că acesta rămâne valabil în forma în care a fost emis.

Având în vedere că .X. nu a prezentat certificatul de scutire de TVA nr. .X. /09.X. 2005, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor executate, stabilind în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestație, .X. precizează că a emis facturi, în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată, către Consiliul Județean .X., pentru care a aplicat prevederile art.143 alin.1 lit.l din Codul fiscal, deoarece lucrările de construcții având ca obiectiv dezvoltarea zonei turistice .X. au fost finanțate din fonduri PHARE. Pentru justificarea scutirii, beneficiarul, respectiv Consiliul Județean .X., a transmis executantului copia certificatului de scutire de taxă pe valoarea adăugată nr. .X./09.X.2005. Totuși, din eroare, .X.a a înscris în facturile emise către beneficiar un alt număr pentru certificatul de scutire de taxă pe valoarea adăugată, respectiv nr. .X./09.X.2005.

Având în vedere aceste aspecte, .X. precizează că „intervenția unei erori materiale de completare a facturilor, prin menționarea unui număr greșit al certificatului de scutire de TVA, nu este de natură a înlătura aplicabilitatea scutirii de TVA, atât timp cât au fost îndeplinite condițiile substanțiale ale scutirii de TVA”, respectiv asigurarea finanțării din fonduri nerambursabile, precum și realizarea obiectivelor pentru care au fost alocate fondurile nerambursabile, facturile îndeplinind condițiile prevăzute la art.155 din Codul fiscal, respectiv sunt completate cu toate informațiile cerute de lege.

Totodată, .X. precizează că organele de inspecție fiscală, în exercitarea rolului activ, aveau posibilitatea să emită dispoziție de măsuri prin care să dispună corectarea facturilor.

În drept, în ceea ce privește faptul generator, acesta a fost reglementat la art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2006, stipulează:

„Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale

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

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

Începând cu data de 01.01.2007 aceste prevederi legale au fost modificate astfel:

„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.”

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 livrărilor de bunuri și prestărilor 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.

În ceea ce privește scutirea de taxă pe valoarea adăugată, la art.143 alin.1 lit I din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2006, este prevăzut:

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

l) livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare sau împrumuturi nerambursabile acordate de către guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice”

Pentru aplicarea prevederilor art.143 alin.1 lit.I din Codul fiscal, au fost elaborate Normele privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.141/2004, care la art.1 prevede:

„Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare bănești sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine sau de organisme internaționale, scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se aplică dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) să se realizeze obiectivele sau proiectele nominalizate în hotărâri ale Guvernului ori prevăzute în acorduri, protocoale și înțelegeri încheiate cu guverne străine sau cu organisme internaționale;

b) finanțarea să fie asigurată din ajutoare bănești ori împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine sau de organisme internaționale, din fondul de contrapartidă constituit din contravaloarea în lei a ajutoarelor primite de România sub formă de bunuri și de servicii și/sau din contribuția publică națională prevăzută la art. 1 lit. c) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 63/1999 cu privire la gestionarea fondurilor nerambursabile alocate României de către Comunitatea Europeană, precum și a fondurilor de cofinanțare aferente acestora, aprobată prin Legea nr. 22/2000, cu modificările ulterioare.”

Față de prevederile legale menționate, se reține că livrările de bunuri sau prestările de servicii finanțate din împrumuturi nerambursabile sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată în situația în care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- obiectivele sau proiectele să fie nominalizate în hotărâri ale Guvernului sau să fie cuprinse în acorduri, protocoale și înțelegeri încheiate cu guverne străine sau cu organisme internaționale;

- finanțarea acestor obiective sau proiecte să fie asigurată prin ajutoare bănești ori împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine sau de organisme internaționale.

De asemenea, la art.3 alin.1 lit.b din Normele privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.141/2004 este stipulat:

„(1) Scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003, poate fi realizată prin următoarele modalități:

b) prin facturarea fără taxa pe valoarea adăugată de către furnizorii/prestatorii persoane impozabile române, care participă la realizarea obiectivelor sau proiectelor finanțate din fondurile prevăzute la art. 1 și 2, denumiți în continuare contractori, și de către furnizorii sau prestatorii acestora din România, denumiți în continuare subcontractori, a bunurilor livrate și a serviciilor prestate. Prin persoană impozabilă română se înțelege orice furnizor/prestator care își are stabilit în România sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, în lipsa acestuia, domiciliul ori reședința sa obișnuită. Persoanele impozabile stabilite în străinătate care și-au desemnat reprezentant fiscal în România sunt considerate persoane impozabile române. Operațiunile de natura celor prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 nu se facturează prin reprezentantul fiscal chiar dacă persoana impozabilă stabilită în străinătate și-a desemnat un reprezentant fiscal în România. Contractorii și subcontractorii își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor destinate realizării obiectivului sau a proiectului. Facturarea fără taxa pe valoarea adăugată se poate efectua numai pe baza unui certificat de scutire de taxă pe valoarea adăugată, care se solicită pentru contractori și subcontractori de către beneficiarii fondurilor sau, după caz, de către agenția de implementare, conform procedurii prevăzute la art. 5. Facturarea se efectuează către beneficiarii fondurilor, menționându-se pe factură, atunci când este cazul, și agenția de implementare prin care se face plata;”

Față de aceste prevederi legale, se reține că facturarea fără taxă pe valoarea adăugată poate fi efectuată numai în baza unui certificat de scutire de taxă pe valoarea adăugată, care se solicită pentru contractori și subcontractori de către beneficiarii fondurilor.

Astfel, potrivit art.5 din actul normativ menționat mai sus:

„(1) Eliberarea certificatelor de scutire de taxă pe valoarea adăugată menționate la art. 3 alin. (1) lit. b) se realizează potrivit procedurii prevăzute de prezentul articol.

(2) Certificatul de scutire de taxă pe valoarea adăugată, al cărui model este prezentat în anexa nr. 2, se eliberează la cererea beneficiarului fondurilor, indiferent de calitatea sa de plătitor sau neplătitor de taxă pe valoarea adăugată, de către direcția generală a finanțelor publice județeană sau a municipiului București în a cărei rază teritorială își are sediul social solicitantul ori, după caz, de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili. În situația în care există un contract și, respectiv, un contractor pentru mai mulți beneficiari, certificatul de scutire de taxă pe valoarea adăugată se poate elibera agenției de implementare, la solicitarea acesteia.

[...]

(4) Certificatul de scutire de taxă pe valoarea adăugată eliberat este valabil pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de la data eliberării, pe toată durata de realizare a obiectivului sau, după caz, a proiectului, în condițiile în care se face dovada existenței sursei de finanțare din fondurile prevăzute la art. 1 și 2. În situația în care ulterior eliberării certificatului de scutire de taxă pe valoarea adăugată se schimbă contractorii sau subcontractorii ori se suplimentează fondurile inițiale și se încheie contracte noi pentru realizarea obiectivului sau proiectului, certificatul inițial poate fi modificat sau suplimentat, cu respectarea condițiilor prevăzute de prezentele norme, menționându-se data de la care modificarea/suplimentarea este valabilă.

(5) Furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii, contractori sau subcontractori, au obligația să menționeze pe factură numărul și data certificatului în baza căruia facturează în regim de scutire.

Totodată, se reține că începând cu data de 01.01.2007, art.161 Dispoziții tranzitorii, pct.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

„(18) Certificatele de scutire de taxă eliberate până la data aderării pentru livrări de bunuri și prestări de servicii finanțate din ajutoare sau împrumuturi nerambursabile, acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din țară și din străinătate sau de persoane fizice, își păstrează valabilitatea pe perioada derulării obiectivelor. Nu sunt admise suplimentări ale certificatelor de scutire după data de 1 ianuarie 2006.”

Din analiza documentelor existente în copie la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.X.2012, se reține că .X. SA din .X., prin .X., a încheiat cu Ministerul Integrării Europene contractul nr. .X./000 – .X., având ca beneficiar Consiliul Județean .X., cu obiectivul „Dezvoltarea zonei turistice .X.”. Acest obiectiv a avut la bază un

contract finanțat în cadrul Programului Ministerului Integrării Europene .X. – .X.

Pentru livrările de bunuri și executarea lucrărilor de construcții .X., în calitate de subcontractor, a emis către Consiliul Județean .X., facturi în scutire de taxă pe valoarea adăugată, în baza certificatului de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005, înscriind pe facturile emise mențiunea „scutit cu drept de deducere”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a nu beneficiază de scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că .X. nu a fost în măsură să prezinte certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005.

Totodată, pentru a justifica scutirea de taxă, .X. a prezentat certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005, eliberat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. pentru lucrări de construcții cu obiectivul „Dezvoltarea zonei turistice .X.”, în valoare de .X. euro, însă organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.X.2006 – 30.X.2008, .X. nu a emis facturi cu mențiunea „scutit de TVA, cu drept de deducere în baza Certificatului nr. .X./09.X.2005”.

De asemenea, cu adresa nr. .X./13.X.2005, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. a comunicat Primăriei Orașului .X., faptul că certificatul de scutire de TVA nr. .X./09.X.2005, eliberat antreprenorului .X. SA, pentru lucrările de construcții cuprinse în cadrul programului PHARE – Dezvoltarea zonei turistice .X., a fost anulat, cu specificarea faptului că acesta rămâne valabil în forma în care a fost emis.

Având în vedere că .X. nu a prezentat certificatul de scutire de TVA nr..X./09.X.2005, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor executate, stabilind în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată în sumă de .x. lei.

Din analiza Anexei nr.7 a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.X.2012, se reține că .X. a emis către Consiliul Județean .X., în perioada 11.X.2006 – 10.X.2007, un număr de .X. facturi, în valoare totală de .X. lei, în care, în conformitate și cu cele menționate de .X. în contestația formulată, a fost înscris certificatul de scutire de TVA nr..X./09.X.2005.

De asemenea, la dosarul contestației se regăsește anexată adresa nr. .X./16.X.2005, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. către Primăria Orașului .X., prin care se comunică următoarele:

„În continuarea fax-ului nostru nr. .X./13.X.2005 prin care vă făceam cunoscut că Certificatul de scutire TVA nr..X./2005 eliberat antreprenorului SC .X. SA .X. – Sucursala .X. pentru lucrările de construcții cuprinse în cadrul proiectului PHASRE „Dezvoltare turistică .X. .X.” (contract de finanțare PHARE 2002, cod – .X./00 – .X.) a fost anulat până la clarificarea cu Ministerul Finanțelor Publice a unor probleme de procedură, vă facem

cunoscut că certificatul de scutire de TVA nr..X./2005 rămâne valabil în forma în care a fost emis.”

Mai mult, cele de mai sus sunt reiterate și prin adresa nr..X./14.X.2012, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. către Primăria Orașului .X., în care este menționat:

„Ca urmare a adresei dumneavoastră nr..X.2012, vă comunicăm faptul că Certificatul de Scutire de Taxă pe Valoarea Adăugată nr. .X. din data de 09.X.2005 emis pentru proiectul „Dezvoltarea ariei turistice .X. .X. contractul de finanțare PHARE 2002 cod .X./00 – .X.” atașat în copie, nu a fost anulat, a rămas valabil în forma în care a fost emis, așa cum rezultă și din adresa noastră nr. .X./13.X. 2005 atașată în copie.”

Astfel, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia Certificatul de scutire de TVA nr..X./2005 a fost anulat.

Totodată, din analiza Certificatului de scutire de TVA nr..X./09.X.2005, anexat în copie la dosarul cauzei, se reține că acesta a fost eliberat Consiliului Județean .X., pentru a acorda scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru bunurile livrate și serviciile prestate de SC .X. SA .X. Sucursala .X. România, privind obiectivul /proiectul „Dezvoltarea ariei turistice .X. .X.”, contract de finanțare PHARE 2002 cod .X.-.X. În Certificat este stipulat, de asemenea:

„Contractorii și/sau subcontractorii vor factura fără taxă pe valoarea adăugată bunurile livrate și serviciile prestate, beneficiind de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cumpărărilor de bunuri și servicii destinate realizării contractelor.

Pe factură se vor înscrie numărul și data prezentului certificat, precum și denumirea beneficiarului obiectivului/proiectului și după caz, și a agenției de implementare.”

Astfel, în analizarea stării de fapt și în stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare organele de inspecție fiscală aveau obligația să aplice prevederile art.7 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările, care stipulează:

„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.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că 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.

Astfel, din analiza Raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.1 din Normele privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea

adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.141/2004, respectiv dacă:

- obiectivele/proiectele sunt nominalizate în hotărâri ale Guvernului sau sunt cuprinse în acorduri, protocoale și înțelegeri încheiate cu guverne străine sau cu organisme internaționale;

- finanțarea acestor obiective/proiecte este asigurată prin ajutoare bănești ori împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine sau de organisme internaționale.

Totodată nu rezultă motivul pentru care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că beneficiarii fondurilor, respectiv Consiliul Județean .X. a solicitat eliberarea certificatului de scutire pentru contractorul .X., simpla eroare de înscriere pe factură a unui număr de certificat eronat nu trebuie să conducă la denaturarea regimului operațiunii, în condițiile în care organele de inspecție fiscală constată că sunt îndeplinite toate celelalte cerințe impuse de lege.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere și să verifice și documentele prezentate de contestatoare prin prisma prevederilor art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2006, care stipulează:

„(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

a) seria și numărul facturii;
b) data emiterii facturii;
c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;

d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;

e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;

f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;

g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";

h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”

Totodată, se reține că prin contestație, .X. precizează că organele de inspecție fiscală, în exercitarea rolului lor activ, aveau posibilitatea să emită dispoziție de măsuri prin care să dispună corectarea facturilor.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să aibă în vedere și prevederile pct.81² din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571 privind Codul fiscal, aprobate prin hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare la data inspecției fiscale, dând posibilitate prestatorului să corecteze anumite informații din factura care au fost omise sau înscrise eronat.

În concluzie, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a verifica existența unui certificat valabil de scutire de taxă pe valoarea adăugată, emis cu respectarea normelor legale în materie, că serviciile prestate sunt aferente obiectivelor sau proiectelor menționate în respectivul certificat și că valoarea acestora se încadrează în limita prevăzută.

Se reține că menționarea eronată a numărului certificatului de scutire de taxă pe valoarea adăugată în facturile emise de prestatorul de servicii, în condițiile în care beneficiarul deține un astfel de certificat valabil, care respectă condițiile de fond sau de formă prevăzute de normele legale în materie, nu reprezintă o eroare care să conducă la obligativitatea ca furnizorul să colecteze taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele precizate mai sus, în speță, se rețin și prevederile art.94 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(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.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Față de aceste prevederi legale se reține că 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, în acest sens având următoarele atribuții:

- constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului;
- analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;
- sancționarea faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

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 art. 216 alin. 3¹ din același act normativ și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrire Fiscală nr.2137/2011 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.X.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .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 .X. 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 în sarcina .X. colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de reabilitare drumuri ale cărui beneficiar este .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 .X..

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a încheiat cu Compania.X. (.X.), contractul de execuție de lucrări nr. .X./2004, având ca obiectiv „Reabilitarea DN 1C .X. .X. Km 38+000, Km 61+528”, precum și „Reabilitarea DN 17 .X. – .X./Limita județului .X., Km 0+000, Km 6+500, Proiect 4R5”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că în baza contractului cadru nr..X./31. X.2005, .X. a subcontractat lucrările către SC .X. SRL care dispunea de forță de muncă și dotări, pentru „asigurarea logisticii și executarea lucrărilor solicitate de către Sucursală, în calitate de contractant al lucrărilor de reabilitare a DN 1C .X. .X. și DN 17 .X. – .X. Proiect 4R5”.

Din analiza documentelor prezentate, respectiv facturi și situații de lucrări, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că lucrările au fost efectiv executate de subantreprenor în anul 2006, acesta emițând către .X., facturi cu taxă pe valoarea adăugată în anul 2006 și altele în sistem de „taxare inversă”, începând cu anul 2007.

Astfel, .X. a facturat lucrările executate de subantreprenorul .X., către .X. începând cu luna ianuarie 2007, cu taxă pe valoarea adăugată în cotă de 19%. Ulterior, în luna februarie 2007, .X. a stornat facturile emise către .X. cu cota de 19% și a emis altele în regim de taxare inversă.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de construcții aferente proiectului 4R5, constând în reabilitarea DN 1C .X. .X. și DN 17 .X. – .X. limita județului .X., au fost efectiv realizate de subantreprenor în anul 2006, astfel că .X. avea obligația să emită către beneficiar facturi cu taxă pe valoarea adăugată în cotă de 19% și nu în regim de taxare inversă.

Deoarece .X.a a încălcat prevederile art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aplicată asupra contravalorii facturilor emise către .X., în sumă totală de .X. lei.

În susținerea contestației, .X.a menționează că, în calitate de contractor, a încheiat cu .X. contractul de execuție de lucrări nr..X./2004, având ca obiect reabilitarea DN 1 C .X. – .X. Km 38+000, Km 61+528, precum și reabilitarea DN 17 .X. – .X. / limita județului .X. Km 0+000, Km 6+500, proiect 4R5. În baza acestui contract .X. a emis, în mod eronat, în luna ianuarie 2007 facturi în regim de taxare normală. Deoarece a fost atenționată de beneficiar, .X.a, în luna februarie 2007, a stornat facturile emise inițial, emițând alte facturi, în conformitate cu dispozițiile art.160 din Codul fiscal, aplicând regimul de taxare inversă.

Astfel, deși lucrările executate în mare parte de subcontractor, respectiv SC .X. SRL, au fost realizate în anul 2006, din punctul de vedere al

beneficiarului (.X.) aceste lucrări nu erau finale. Existența a două raporturi contractuale, între SC .X. SRL (având calitatea de subcontractor) și .X. (contractor general), pe de o parte, precum și între .X. și .X. (în calitate de beneficiar), pe de altă parte, conduce la situația în care recepția de către .X. a lucrărilor executate de subcontractor să nu conducă automat la recepția serviciilor executate de .X. de către beneficiarul final, respectiv .X..

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, care 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 contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./22.X.2012, se reține că .X. a încheiat cu Compania.X. (.X.), contractul de execuție de lucrări nr..X./2004, având ca obiective „Reabilitarea DN 1C .X. .X. Km 38+000, Km 61+528”, precum și „Reabilitarea DN 17 .X. – .X./Limita județului .X., Km 0+000, Km 6+500, Proiect 4R5”. .X.a, în baza contractului cadru nr..X./31.X.2005, a subcontractat lucrările către SC .X. SRL, care dispunea de forță de muncă și utilaje pentru „asigurarea logisticii și executarea lucrărilor solicitate de către Sucursală, în calitate de contractant al lucrărilor de reabilitare a DN 1C .X. .X. și DN 17 .X. – .X. Proiect 4R5”. Analizând documentele prezentate, respectiv facturi și situații de lucrări, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările au fost efectiv executate de subantreprenor în anul 2006, acesta emițând atât facturi cu taxă pe valoarea adăugată în anul 2006, cât și altele în sistem de „taxare inversă”, începând cu anul 2007 către .X..

Totodată, .X. a facturat către .X. lucrările executate de .X. începând cu luna ianuarie 2007, în regim normal de taxă pe valoarea adăugată, respectiv cu cota de 19%. Ulterior, în luna februarie 2007 .X. a stornat facturile emise către .X., în regim normal de taxare și a emis altele în regim de taxare inversă.

Astfel, speței îi sunt aplicabile și prevederile art.160 alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007, care prevede:

„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.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza anexei nr.12 a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.X.2012, se reține că .X. a emis către .X. un număr de.X.facturi, în valoare totală de .X. lei, pe care a înscris mențiunea „taxare inversă”, astfel:

- factura nr. .X./16.X.2007, în sumă de .X. lei;
- factura nr. .X./16.X.2007, în sumă de .X. lei;
- factura nr. .X./08.X.2007, în sumă de .X. lei;
- factura nr. .X./08.X.2007, în sumă de .X. lei
- factura nr. .X./ 07.X.2007, în sumă de .X. lei;

Prin contestație, .X.a precizează că lucrările executate de .X. în calitate de subcontractor, și acceptate de .X. în calitate de contractor, în anul 2006, nu conduce la concluzia că beneficiarul .X. a acceptat lucrările.

Astfel, față de cele de mai sus, se reține că în fapt, între părțile contractante există două relații contractuale, care trebuie tratate individual, respectiv:

- prima relație contractuală este cea desfășurată între .X., în calitate de antreprenor – beneficiar și SC .X. SRL, în calitate de furnizor – subcontractor. În acest caz, lucrările au fost executate până la sfârșitul anului 2006, fiind taxate în conformitate cu prevederile legale aplicabile speței în perioada respectivă;

- cea de-a doua relație contractuală se referă la cea desfășurată între .X., care are calitatea de furnizor și .X. care are calitatea de beneficiar final. În această situație .X. trebuia să factureze astfel:

- în regim normal de taxare, respectiv cu cota de 19%, dacă situațiile de lucrări au fost emise sau acceptate de beneficiar până la data de 31.X.2006

- prin aplicarea măsurilor de simplificare, dacă situațiile de lucrări au fost emise sau acceptate de beneficiar după data de 01.X.2007.

Or, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./22.X.2012, organele de inspecție fiscală au analizat relația .X. – .X. și nu .X. – .X., având în vedere că .X. este beneficiarul final al lucrărilor, facturile fiind emise de .X., iar la dosarul cauzei nu sunt anexate situații de lucrări, procese verbale de recepție etc., 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.

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, 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 art. 216 alin. 3¹ din același act normativ și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administare Fiscală nr. .X./2011 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.X.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .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 .X. 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 au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor executate în cadrul contractelor al căror beneficiar este .X., pe considerentul că .X. 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. precizează că situațiile de lucrări au fost acceptate de beneficiar în anul 2008, în urma încheierii acordurilor privind soluționarea pe cale amiabilă a divergențelor.

În fapt, SC .X. SA .X. Sucursala .X. România, denumită în prezent SC .X. SA .X. Sucursala .X. (.X.), în calitate de contractant, a încheiat cu .X. în calitate de autoritate contractantă, 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.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de construcții au fost executate în cursul anului 2006 și anterior acestui an, iar conform evidenței contaabile, .X. a înregistrat la luna ianuarie 2006 un sold inițial creditor al contului 4428 „Taxă pe valoarea adăugată neexigibilă”, pentru ambele contracte, în sumă de .X. lei, înregistrare efectuată de .X. în baza situațiilor de lucrări emise .X., fără a emite facturi către beneficiarul .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că deși .X. cunoștea valoarea prestării de servicii efectuate de .X. la data de 01.X.2006 prin faptul că a efectuat înregistrarea

418	Clienți facturi de întocmit	=	%	
			704	Venituri din prestări servicii
			4428	TVA neexigibilă,

aceasta nu a luat în calcul veniturile înregistrate care constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată și astfel să colecteze taxa.

Ulterior, .X., în calitate de antreprenor a încheiat cu .X., în calitate de executant, convenția din data de 01.X.2008, prin care s-a dispus diminuarea

sau chiar suspendarea plăților până la data încasării efective a contravalorii prestațiilor efectuate, de către .X. de la .X..

Totodată, conform Acordurilor privind soluționarea pe cale amiabilă a contractelor de execuție lucrări civile nr..X./X. , respectiv .X./X. , încheiate între .X., în calitate de angajator, .X. SA – .X., .X. (manager de proiect) și .X., în calitate de antreprenori și ca urmare a rezilierii unilaterale a contractelor de execuție lucrări civile la data de 05.X.2007 și expulzării de pe șantier a antreprenorului la data de 14.X.2006, s-a dispus reducerea valorii revendicate de antreprenor.

Astfel, la data de 01.X.2008 a fost semnat Acordul privind soluționarea pe cale amiabilă .X., înregistrat la .X. sub.nr..X./X. /08.X.2008, prin care .X. se obligă să plătească .X. suma de .X. lei – .X. lei, respectiv suma de .X. lei, iar .X. se obligă să plătească către .X. suma de .X. lei, urmând ca diferența de .X. lei să fie plătită de .X. către sucursală până la 31.X.2008.

De asemenea, .X. a întocmit documente fiscale pentru Contractul de execuție de lucrări nr..X./ .X.:X./ 28.X. 2002 încheiat între .X., în calitate de autoritate contractantă, și .X. SA .X., în calitate de contractant, având ca obiectiv Reabilitarea rutieră DN6, respectiv construcției variantei ocolitoare .X., la nivelul sumei de .X. lei, facturată în totalitate în lunile septembrie și octombrie 2008, astfel:

- factura nr. X./30.X.2008, în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;

- factura nr. .X./01.X. 2008, în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

De asemenea, la data de 01.X.2008, între .X. și .X., a fost semnat acordul privind soluționarea amiabilă .X., înregistrat la .X. sub nr..X./X. din 08.X.2008, prin care părțile au convenit ca .X. să plătească către .X. suma de .X. lei – .X. lei, respectiv suma de .X. lei, iar .X. va achita către .X. suma de .X. lei, diferența de .X. lei urmând să fie achitată de .X. către .X. până la 31.X.2008. De asemenea, .X. a întocmit documente fiscale pentru Contractul de execuție de lucrări nr..X./ .X.:X./ 28.X. 2002 încheiat între .X., în calitate de autoritate contractantă, și .X. SA .X., în calitate de contractant, având ca obiectiv Reabilitarea DN6, respectiv reabilitarea drumului .X. - Lugoj, la nivelul sumei de .X. lei, facturată în totalitate, cu taxă pe valoarea adăugată în lunile septembrie și octombrie 2008, astfel:

- factura nr..X./30.X.2008, în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;

- factura nr..X./01.X. 2008, în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Astfel, .X., în urma analizei datelor din acordurile privind soluționarea pe cale amiabilă a contractelor de execuție lucrări civile nr..X./ .X./ .X. și nr..X./ .X./ .X., a facturat către .X. suma totală de .X. lei (baza impozabilă) cu

taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă de .X. lei, din care .X. a colectat doar suma de .X. lei.

Având în vedere prevederile art.134 și art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilită ca diferență între taxa pe valoarea adăugată neexigibilă corespunzătoare soldului contului 4428 în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată colectată în lunile septembrie și octombrie 2008, în sumă de .X. lei.

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală, în susținerea contestației, .X. precizează că în luna .X. 2002, împreună cu societățile .X. și .X., a format o asocierie care a încheiat cu .X. contractele .X. și .X., respectiv, ambele proiecte fiind finanțate de Banca .X. - .X., 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, pentru contractul .X. .X. yeni și pentru contractul .X. .X. yeni, părțile convenind ca plățile să fie efectuate de .X. în proporție de 65% în yeni și de 35% în lei. De asemenea, prin contract s-a convenit ca partea de preț de 65%, plătită în yeni, să nu poată fi ajustată în funcție de evoluția cursului valutar.

Pe durata desfășurării contractului, mai ales în perioada 2004 – 2005, ca urmare a creșterii prețului petrolului, „obligațiile Asocierii, în calitate de antreprenor, au devenit deosebit de oneroase, începând să înregistreze pierderi” ca urmare a executării celor două contracte. Astfel, .X. încercat să recupereze de la beneficiar cheltuielile efectuate pentru prestarea serviciilor, transmițând acestuia situații de lucrări în care au fost înscrise costurile efective înregistrate cu forța de muncă, materiale, combustibil și diferențe de curs valutar. În această situație, în luna februarie 2006 .X. a transmis către .X. câte o cerere interimară de compensații pentru fiecare contract, efectuând înregistrarea:

418	Clienți facturi de întocmit	=	%	
			704	Venituri din prestări servicii
			4428	TVA neexigibilă

Deoarece beneficiarul lucrărilor nu a acceptat situațiile transmise, după negocieri cu acesta, .X. a încheiat în anul 2008 două Acorduri pentru soluționarea pe cale amiabilă, astfel:

- pentru contractul .X., beneficiarul a acceptat la plată suma de .X. lei, iar antreprenorul a acordat o reducere în sumă totală de .X. lei. În consecință, .X. a emis către .X. două facturi pentru suma

totală de .X. lei, ca rezultat al deducerii din suma de .X. lei a reducerii de .X. lei;

- pentru contractul .X., beneficiarul a acceptat la plată suma de .X. lei, iar antreprenorul a acordat o reducere de .X. lei. În consecință, .X. a emis către .X. două facturi în sumă totală de .X. lei.

Având în vedere aceste aspecte, .X. consideră că situațiile de lucrări au fost acceptate de beneficiar la data semnării celor două acorduri de soluționare pe cale amiabilă, respectiv la data de 02.X.2008, astfel că începând cu această dată taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă. În consecință, .X. a emis facturile nr..X./30.X.2008, nr. .X. /30.X.2008, nr..X./01.X. 2008 și nr. .X./01.X. 2008, stornând înregistrarea inițială și efectuând înregistrarea contabilă:

411	Clienți	=	%
		704	Venituri din prestări servicii
		4427	TVA colectată

În concluzie, .X. nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căroră taxa pe valoarea adăugată neexigibilă stornată de .X. în luna octombrie 2008, în sumă de .X. lei, reprezintă, în fapt taxă pe valoarea adăugată pe care avea obligația să o colecteze, pe considerentul că încheierea unor acorduri privind soluționarea pe cale amiabilă a încasării lucrărilor de construcții executate sau renunțarea la încasarea acestor lucrări prin omisiunea de întocmire a facturilor aferente, aceasta fiind nefondată și fără temei legal.

Totodată, .X. invocă și prevederile art.138 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, text de lege ce reglementează posibilitatea de ajustare a bazei de impunere aferente taxei pe valoarea adăugată în anumite condiții.

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 în prezentul capitol, 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 prestațiile 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 între .X. SA din .X., în calitate de contractor și Compania.X. (.X.), în calitate de beneficiar, au fost încheiate două contracte de execuție de lucrări, respectiv contractul nr..X./ .X.:X./ 28.X. 2002, având ca obiectiv reabilitarea DN 6 – construcția variantei ocolitoare .X. și contractul nr. .X. – .X.:X./ 28.X. 2002, având ca obiectiv reabilitarea DN 6 – reabilitarea drumului .X. - .X..

De asemenea, urmare verificării evidenței contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. prezenta în luna ianuarie 2006 un sold inițial creditor al contului 4428 „Taxă pe valoarea adăugată neexigibilă” în sumă de .X. lei, rezultată ca urmare a înregistrărilor efectuate în baza situațiilor de lucrări avansate de SC .X. SRL, în calitate de subantreprenor, fără a emite, însă, facturi către beneficiar, respectiv .X.. Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au constatat că deși .X. cunoștea valoarea prestării de servicii prestate de SC .X. SRL, deoarece le-a înregistrat în evidența contabilă, în contul 704 „Venituri din prestări servicii”, nu le-a luat în calcul la determinarea bazei impozabile pentru taxa pe valoarea adăugată, încălcând prevederile art.134 alin. 2 și alin.3, precum și pe cele ale art.155 alin.1 și alin.2.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au concluzionat că .X. trebuia să înregistreze veniturile obținute din prestațiile de servicii, anterior anului 2006, venituri pentru care avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată, înregistrată însă de .X. în contul 4428 „TVA neexigibilă”, mai ales că lucrările au fost executate de .X., prin subantreprenorul SC .X. SRL, anterior datei de 31.12.2006.

De asemenea, s-a constatat că părțile, respectiv .X., în calitate de angajator, și .X. SA – .X., .X. (manager proiect), .X., în calitate de antreprenori și ca urmare a rezilierii unilaterale a contractelor și a expulzării antreprenorului de pe șantier, au convenit reducerea valorii revendicate de către antreprenor, încheind două acorduri privind soluționarea pe cale amiabilă a contractelor de execuție lucrări civile nr. .X./X. și nr. .X./X. , urmare cărora .X. a efectuat următoarele operațiuni contabile:

- a stornat înregistrarea inițială, efectuată înainte de 01.X.2006, prin nota contabilă:

418	Clienți facturi de întocmit	=	%
			704
			Venituri din prestări servicii

4428 TVA neexigibilă -X.

- efectuând o nouă înregistrare:

411	Clienți	=	%		
			704	Venituri din prestări servicii	
			4427	TVA colectată	.X.

În concluzie, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. avea obligația să colecteze suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, ca urmare a faptului că din dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „nu prevăd posibilitatea reducerii bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată ca urmare a încheierii unor acorduri privind soluționarea pe cale amiabilă a modului de încasare a lucrărilor de construcții executate sau renunțarea la încasarea acestor lucrări de construcții prin omisiunea de întocmire a facturilor fiscale privind lucrările executate.”

De asemenea, se reține că .X., prin contestația formulată menționează că pe durata desfășurării celor două contracte, urmare a modificării condițiilor economice, .X. a început să înregistreze pierderi, motiv pentru care a emis câte .X., o cerere interimară de compensații pentru fiecare contract, înregistrând taxa pe valoarea adăugată în contul 4428. Mai mult, deoarece beneficiarul lucrărilor nu a acceptat situațiile transmise, după negocieri cu acesta, .X. a încheiat în anul 2008 două acorduri pentru soluționarea pe cale amiabilă, astfel:

- pentru contractul .X., beneficiarul a acceptat la plată suma de .X. lei, iar antreprenorul a acordat o reducere în sumă totală de .X. lei. În consecință, .X. a emis către .X. două facturi pentru suma totală de .X. lei, ca rezultat al deducerii din suma de .X. lei a reducerii de .X. lei;
- pentru contractul .X., beneficiarul a acceptat la plată suma de .X. lei, iar antreprenorul a acordat o reducere de .X. lei. În consecință, .X. a emis către .X. două facturi în sumă totală de .X. lei.

Deoarece între constatările organului de control și susținerile contestatarii există contradicții, iar la dosarul contestației nu au fost anexate contractele de construcții nr. .X./ .X.:.X./ 28.X. 2002 și nr. .X. – .X.:.X./ 28.X. 2002, cererile interimare de compensații sau acordurile de soluționare pe cale amiabilă a contractelor de construcții, 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 de la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că în speță, între .X. și .X. au fost încheiate acorduri de soluționare pe cale amiabilă a contractelor de construcții față de care organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat, în sensul că nu au fost analizate clauzele înscrise în aceste acorduri și dacă au fost încheiate cu respectarea prevederilor legale aplicabile în materie.

Astfel, prevederile Codului fiscal trebuie coroborate cu art.969 și art.970 din Codul civil, în forma aplicabilă la data încheierii celor două acorduri de soluționare pe cale amiabilă, 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 cât 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.

În aceste condiții organele de inspecție fiscală aveau obligația să constate dacă acordurile de soluționare pe cale amiabilă 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.

Totodată, se reține că prin contestație, .X. a precizat că speței i se aplică prevederile referitoare la ajustare. Astfel, potrivit art.138 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Ajustarea bazei de impozitare

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;

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. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare”.

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, avînd în vedere că există acorduri scrise între părți.

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, 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 art. 216 alin. 3¹ din același act normativ și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administare Fiscală nr.2137/2011 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.X.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .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 .X. în susținerea cauzei.

5. 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 .X. colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă punerii la dispoziție cu titlu gratuit a unor autoturisme, pe considerentul că operațiunea este asimilată unei livrări efectuate cu plată , în condițiile în care, prin contestație, .X. precizează că autovehiculele achiziționate au fost facturate în luna achiziției, către beneficiar, fiind cuprinse în situațiile de lucrări din luna respectivă.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a transmis, către beneficiarii lucrărilor executate, respectiv .X. și consilii județene, drepturile asupra unor autovehicule aflate în proprietatea sa. Pentru aceasta, în anul 2007 a emis facturi pentru livrări de bunuri cu titlu gratuit, fără a colecta taxă pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a încălcat prevederile art.128 alin.4 lit.b coroborate cu cele ale art.137 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată de sumă de .X. lei, aferentă unei baze impozabile de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, .X. precizează că în conformitate cu prevederile contractuale, a achiziționat autovehiculele în cauză, facturându-le lunar către beneficiar, în baza situațiilor de lucrări. La finalizarea lucrărilor, pentru a transmite dreptul de proprietate și pentru ca beneficiarul să poată înmatricula autovehiculele, .X. a emis facturi de vânzare fără valoare, deoarece sumele, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, a fost recuperată.

În drept, art,128 alin.4 lit b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor

persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial”

Față de aceste prevederi legale, se reține că preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial este asimilată unei livrări de bunuri efectuată cu plată

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./26.X.2012, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a transmis, către beneficiarii lucrărilor executate, respectiv .X. și consiliul județene, drepturile asupra unor autovehicule aflate în proprietatea sa. Pentru aceasta, în anul 2007 a emis facturi pentru livrări de bunuri cu titlu gratuit, fără a colecta taxă pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, încălcând astfel prevederile art.128 alin.4 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, .X. menționează că, potrivit prevederilor contractuale, autovehiculele au fost achiziționate de .X. și facturate către beneficiar, în luna achiziției, fiind cuprinse în situația de lucrări din luna respectivă.

Aceste autoturisme au fost utilizate de .X. pentru desfășurarea activității și au fost predate beneficiarilor la terminarea lucrărilor, conform clauzelor contractuale. La terminarea lucrărilor, pentru înmatricularea autovehiculelor și pentru transmiterea dreptului de proprietate, .X. a emis facturi de vânzare fără valoare, deoarece valoarea fusese facturată, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, la data emiterii primei facturi.

Din analiza Anexei nr.9 a raportului de inspecție fiscală, se reține că .X.a a efectuat mai multe tranzacții cu autoturisme, pentru care a emis mai multe facturi cu valoare 0, ca de exemplu:

- factura nr. .X./23. .X.2008, emisă către Consiliul Local Oraș .X., având ca obiect autoturism .X., tranzacție în legătură cu contractul RO .X./000 –.X. Autoturismul pentru care a fost emisă această factură a fost achiziționat cu factura nr. .X. din 02.X.2005, cu suma de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei;

- factura nr. .X./28. .X..2007, emisă către Consiliul Local .X., având ca obiect autoturism .X., tranzacție în legătură cu contractul RO.X./000 –.X. Autoturismul pentru care a fost emisă această factură a fost achiziționat cu factura nr. .X. din 28.X.2005, cu suma de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

De asemenea, din analiza raportului de inspecție fiscală, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, în stabilirea obligației de natura taxei pe valoarea adăugată, au analizat contractele încheiate între .X. și beneficiarii

lucrărilor de construcții montaj, respectiv .X. și consilii locale, dacă în acestea există clauze contractuale prin care prestatorul are obligația, ca la finalizarea lucrărilor, să transmită cu titlu gratuit către beneficiari, imobilizările corporale de natura autoturismelor achiziționate pentru realizarea lucrărilor contractate, dacă au analizat situațiile de lucrări întocmite de .X. și transmise beneficiarilor și dacă în aceste documente au fost incluse sume prin care să fie recuperată contravaloarea achizițiilor de natura autoturismelor, care au fost transferate cu titlu gratuit, la finalizarea obiectivelor de construcții montaj pentru realizarea cărora au fost achiziționate.

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) Inspekția 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 inspekție 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 inspekției 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 inspekție 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 inspekție 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.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că la dosarul cauzei nu se află anexate contractele, situațiile de lucrări, astfel încât organul de soluționare a contestației să se poată pronunța asupra acestora, 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 art. 216 alin. 3¹ din același act normativ și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administare Fiscală nr.2137/2011 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.X.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .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 .X. în susținerea cauzei.

*
* *

Având în vedere că:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală, înscrisă în Decizia de impunere nr..X./22.X.2012, este în sumă de .X. lei, structurată astfel:

- taxă pe valoarea adăugată neacceptată
la deducere

.X. lei

- taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar .X. lei
- regularizări -.X. lei
- prin contestație, .X.a contestă suma totală de .X. lei, reprezentând:
 - taxă pe valoarea adăugată neacceptată la deducere .X. lei
 - taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar .X. lei
- prin prezenta decizie, organul de soluționare a pronunțat soluții diferite, astfel:

- la pct.1 respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X., împotriva Deciziei de impunere nr..X./22.X.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată neadmisă la deducere,

- la pct.2 – pct.5 desființarea Deciziei de impunere nr..X./22.X.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar;

- din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă din ce este compusă regularizarea în sumă de – .X. lei,

urmează ca Decizia de impunere nr..X./22.X.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. să fie desființată pentru suma totală de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor și să emită un nou titlu de creanță, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie, precum și de soluțiile pronunțate prin aceasta și, totodată, să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de .X. în susținerea cauzei.

6. 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.1 din prezenta decizie s-a respins ca nemotivată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./22.X.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. pentru taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei și la pct.2 – pct.5 s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./22.X.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar, iar organul de soluționare a contestației, din actele existente la dosarul contestației, nu se poate pronunța asupra

cuantumului accesoriilor aferente fiecărei soluții în parte, Decizia de impunere nr..X./22.X.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. 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.

*
* *

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 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.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr..X./22.X.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.X.2012, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .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 |

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL,

x