

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad cu adresa nr. ...., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .... și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... și a procedat la soluționarea contestației, constatând următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .... și a Deciziei de impunere nr. .... privind respingerea de la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată și a sumei de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă eronat.

**Referitor la contestația formulată de S.C. X S.R.L., împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .... încheiat la data de .... de către inspectorii din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, s-au reținut următoarele:**

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);*

*b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

ART. 86

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.*

*(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

*(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...].*

ART. 87

*Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...].”*

coroborat cu prevederile art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal.*

*(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.[...]*

*Norme metodologice:*

106.1. *Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.*

106.2. *La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.*

106.3. *Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.*

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

Competenta de soluționare conferita de art. 205 si următoarele din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

"ART. 205

*Posibilitatea de contestare*

(1) *Impotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)*

(3) *Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.*

(4) *Pot fi contestate în conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 87 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea veniturii.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii."*

Având în vedere ca raportul pe care societatea petenta îl contesta este raportul în care au fost prezentate constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....., conform dispozitiilor legale mai sus citate, în temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad se va pronunta asupra deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, decizie ce a fost emisa în baza raportului de inspectie fiscala din ....inregistrat la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad - Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr.....

In conditiile în care Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....este titlul de creanta care devine executoriu, acesta fiind opozabil petentei si acesta fiind cel care produce efecte fata de petenta, si nu raportul de inspectie fiscala în care doar sunt consemnate constatările inspectiei fiscale, pentru capatul de cerere privind contestatia formulata de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ....de catre inspectori din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Arad - Activitatea de Inspectie Fiscala, aceasta urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

**In legatura cu capatul de cerere privind contestatia formulata de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. ....încheiata de catre inspectori din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Arad - Activitatea de Inspectie Fiscala, s-au reținut următoarele :**

Societatea comerciala X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. ....încheiata de catre inspectori din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Arad - Activitatea de Inspectie Fiscala si solicita anulara parțiala a acesteia pentru suma totala

de .....lei reprezentand .....lei taxa pe valoarea adăugata colectata suplimentar si .....lei taxa pe valoarea adăugata dedusa eronat.

Contestația a fost depusa în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Contestația a fost semnata de reprezentantul legal al societatii petente, administrator....., așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Fiind îndeplinita procedura de forma, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I. Societatea comerciala X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. ....încheiata de către inspectori din cadrul Direcției Generale a Finantelor Publice a județului Arad - Activitatea de Inspecție Fiscala, invocând in susținerea contestației următoarele motive :**

- in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de ..lei, petenta sustine ca in raportul de inspectie fiscala s-a consemnat ca a inregistrat pe cheltuieli in intervalul 01.07.2006 – 31.12.2006 contravaloarea unor prestari de servicii in suma de ....lei constand in principal in supravegherea lucrarilor de santier, consultanta tehnica, revizie gaz, punere sub tensiune, achizitie corpuri de iluminat, bunuri si servicii pentru a caror achizitie a efectuat deducerea taxei pe valoarea adaugata iar nivelul cheltuielilor inregistrate de societate a fost recuperat de la societatea comerciala ..... S.R.L. prin venituri de egala valoare fara ca societatea sa procedeze la colectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta;

- petenta considera eronata constatarea organelor de control care considera ca pentru operatiunea de recuperare a cheltuielilor privind lucrarile de constructii se impune colectarea taxei pe valoarea adaugata in conditiile in care, in conformitate cu prevederile Codului fiscal, lucrarile de constructii sunt supuse masurilor de simplificare ;

- societatea petenta precizeaza ca a demarat o lucrare de investitie- constructie pentru activitatea proprie a societatii, valoarea totala a investitiei fiind estimata la .....euro din care faza I constand in infrastructura, procurare confectie metalica, demarare lucrare constructie cu o valoare dedicata de .....euro si faza II constand in construirea unui complex ( hala de productie, cladiri de birouri si instalatii exterioare) cu o valoare dedicata de .....euro. Prima faza a fost realizata de societate si a fost vanduta catre S.C. .... S.R.L. in baza contractului de vanzare cupmarare autentificat sub nr. ....iar faza a doua a fost contractata in baza contractului de subantreprenor general cu .....SRL la valoarea de ...euro pentru toate serviciile de finalizare la termen si la cheie, precum si pentru realizarea obiectivului de constructii. Din valoarea facturata cu titlu de pret si incasata in totalitate de .....lei a fost inregistrata pe clienti creditorii suma de .....lei adica valoarea care excede cheltuielile inregistrate pana la momentul realizarii transferului de proprietate in forma autentica iar din suma de .....lei au fost trecute pe venituri, esalonat pe masura primirii facturilor de cheltuieli care privesc acest stadiu de realizare a investitiei suma de ...lei;

- petenta sustine ca este evident ca suma de .....lei face parte din valoarea facturata de catre societate prin factura fiscala nr. ....( valoarea totala a facturii este de ....lei, taxare inversa) catre S.C. ....SRL , factura emisa in baza contractului de vanzare cupmarare autentificat sub nr. ....iar fiind parte a facturii fiscale de instrainare a unei investitii in curs si care se refera la lucrari de constructii montaj, avand in vedere prevederile Codului fiscal in materie de masuri de simplificare, factura fiscala nr. ....a fost supusa taxarii inverse pentru intreaga valoare a tranzactiei ;

- societatea petenta considera ca « (...) nu poate fi supusa pentru a doua oara aceeasi baza impozabila ( ne referim la suma de ....lei din totalul de .....lei ) taxei pe valoarea adaugata din care o data taxarii inverse si a doua oara prin colectare si obligare la plata ; se realizeaza astfel

taxarea de 2 ori a aceleiasi operatiuni economice fiind obligata societatea noastra sa plateasca o taxa pe valoarea adaugata nedatorata in suma de ..... lei » ;

- in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata dedusa eronat in suma de ....lei, in raportul de inspectie fiscala se consemneaza ca societatea a dedus in mod eronat in luna ianuarie 2007 sumele de ...lei si .....lei, pozitile ... si .... din jurnalul de cumparari, achizitii intracomunitare de la furnizorul .... respectiv suma de .... lei, pozitia ....din jurnalul de cumparari, achizitie intracomunitara de la furnizorul ....si suma de .... lei, pozitia .... din jurnalul de cumparari, achizitie intracomunitara de la furnizorul.....;

- societatea precizeaza ca a constatat din proprie initiativa aceasta eroare pe care a rectificat-o in luna mai 2007 prin colectarea sumei de .... lei si preluarea acestei sume in decontul de taxa pe valoarea adaugata a aceleasi luni la rd. 5 « Regularizari privind achizitiile intracomunitare » insa organul de control nu a luat in considerare corectia efectuata si a respins de la rambursare suma, societatea fiind deposedata astfel de suma de .... lei ;

- petenta mai precizeaza ca, prin decontul de taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii mai 2007 inregistrat la organul fiscal sub nr. .... cu optiune de rambursare pentru suma de ..... lei , a fost corectata suma de ..... lei dedusa eronat in luna ianuarie prin colectarea acesteia in luna mai 2007 astfel incat soldul negativ al lunii mai 2007 a fost influentat de corectia efectuata de societate prin diminuarea sumei de recuperat. Decontul de taxa pe valoarea adaugata pentru luna mai 2007 in suma de .....lei a facut obiectul controlului de rambursare prin raportul de inspectie fiscala nr. ....iar suma solicitata la rambursare de .....lei care cuprinde si corectia deducerii eronate din luna ianuarie 2007 a fost admisa la rambursare in totalitate ;

- prin aceasta masura, deducerea eronata a sumei de ....lei a fost respinsa de la rambursare in luna ianuarie 2007, iar corectarea acestei sume in luna mai 2007 nu a fost adaugata la suplimentarea dreptului de recuperare pentru a echilibra masura dispusa initial, motiv pentru care societatea considera ca, « in mod corect se impunea luarea in considerare in unul dintre cele doua rapoarte de inspectie fiscala ( sau chiar in ambele) a faptului ca operatiunea de deducere inregistrata in luna ianuarie 2007 a fost corectata din proprie initiativa si nu se impune masura respingerea sumei sau daca nu, cel putin reluarea sumei in raportul de inspectie fiscala de rambursare a lunii mai 2007. »

**II. Verificarea societatii petente s-a efectuat urmare solicitării rambursării sumei negative a taxei pe valoarea adăugata in baza decontului de taxa pe valoarea adăugata, depus si înregistrat la Administrația Finantelor Publice a orașului .....sub nr..... prin care se solicita rambursarea soldului sumei negative de taxa pe valoarea adăugata in suma de .....lei RON aferenta perioadei.....**

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscala au constatat următoarele:

- cu privire la taxa pe valoarea adăugata aferenta perioadei 01.11.2005 – 31.12.2006, s-a constatat ca societatea verificata înregistrează in contul 658 „ Alte cheltuieli din exploatare” in perioada 01.07.2006 – 31.12.2006 cheltuieli in suma totala de .....lei reprezentand contravaloarea unor prestări de servicii constând in supravegherea lucrărilor de șantier, consultanta tehnica, revizie gaz, punere sub tensiune, achiziție corpuri de iluminat efectuate de diverși furnizori, achiziții pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugata la data achiziției;

- concomitent, societatea a înregistrat si in contul 758 „ Alte venituri din exploatare” in perioada iulie – decembrie 2006 suma de .....lei recuperând in acest fel cheltuielile aferente lucrărilor de construcție de la S.C. ....S.R.L. inasa nu a colectat taxa pe valoarea adăugata aferenta acestor operațiuni;

- organele de inspecție fiscala au procedat la aplicarea cotei de 19 % asupra veniturilor înregistrate de societate aferenta acestor livrări de bunuri si prestări de servicii rezultând la 31.12.2006 o taxa pe valoarea adăugata colectata in suma totala de .....lei;

- referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2007 – 28.02.2007, organele de control au constatat că societatea a dedus în mod eronat în luna ianuarie 2007 sumele de .....lei, pozițiile ... și ....din jurnalul de cumpărări reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de la furnizorul ..... respectiv suma de ....lei, poziția ....din jurnalul de cumpărări, taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției intracomunitare de la furnizorul .....și suma de ....lei, poziția .... din jurnalul de cumpărări, taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției intracomunitare de la furnizorul ..... în condițiile în care trebuia să evedentizeze taxa în decontul privind taxa pe valoarea adăugată atât ca taxa deductibilă cât și ca taxa colectată ;

- întrucât înregistrarea sumei de ....lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată s-a făcut numai ca taxa pe valoarea adăugată deductibilă, solicitarea sumei de ....lei la rambursare este eronată și a fost respinsă de la rambursare de către organele de control.

**III.** Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de societatea petentă în raport de constatările organelor de inspecție fiscală și prevederile dispozițiilor legale aplicabile în speță, se reține că Ministerul Economiei și Finanțelor prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit să se pronunțe dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad au respins de la rambursare și au stabilit ca taxa pe valoarea adăugată suplimentară suma totală de .....lei reprezentând ..... lei taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară și .....lei taxa pe valoarea adăugată dedusă eronat.

**A). În legătura cu taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentară în suma de ..... lei, s-au reținut următoarele:**

În fapt, în perioada 01.07.2006 – 31.12.2006 societatea a înregistrat pe cheltuieli în contul 658 „ Alte cheltuieli din exploatare” contravaloarea unor prestări de servicii în suma totală de ..... lei constând în principal în supravegherea lucrărilor de șantier, consultanța tehnică, revizii gaz, punere sub tensiune, achiziție corpuri de iluminat, bunuri și servicii achiziționate de către S.C. X S.R.L. de la diverși furnizori și pentru a căror achiziție a efectuat deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Nivelul cheltuielilor înregistrate de societate respectiv suma de ..... lei a fost recuperat de la societatea comercială ..... S.R.L. prin venituri de egală valoare fără ca societatea petentă să procedeze la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1), art. 127 alin.(1), alin. 137 alin. (1), art. 140 alin. (1), art. 150 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se arată :

„ ART. 126

(1) *În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

- a) *constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;*
- b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);*
- d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).*

(...)

ART. 127



*(1) Este considerată persoana impozabilă orice persoana care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

*(...)*

#### **ART. 137**

*(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;*

*(...)*

#### **ART. 140**

*(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.*

*(...)*

#### **ART. 150**

*(1) Pentru operațiunile din interiorul țării, plătitorii taxei pe valoarea adăugată sunt:*

*a) persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată, pentru operațiunile taxabile realizate;”*

*coroborate cu prevederile art. 160<sup>1</sup> din același act normativ, care prevede:*

*“ Măsuri de simplificare*

#### **ART. 160<sup>1</sup>**

*(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată.*

*(2) Bunurile pentru care se aplica măsurile simplificate sunt:*

*(...)*

*b) terenurile de orice fel;*

*c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol;”*

*(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea «taxare inversă». Furnizorii și beneficiarii evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări, respectiv achiziții, în jurnalele de vânzări și de cumpărări concomitent și o înscriu în decontul de taxa pe valoarea adăugată, atât ca taxa colectată, cât și ca taxa deductibilă, fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.”*

Prin Normele metodologice de aplicarea a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 se stipulează:

*“ Norme metodologice:*

*65<sup>1</sup>. - (1) Condiția obligatorie prevăzută la art. 160<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată. Nu se aplica taxare inversă în cazul în care vânzătorul sau cumpărătorul nu este persoana înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, pentru aceste operațiuni aplicându-se regimul normal de taxa pe valoarea adăugată. Înregistrarea contabilă 4426=4427 atât la cumpărător, cât și la furnizor este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. În cazul vânzătorului, deducerea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei colectate este similară cu încasarea acesteia, iar la cumpărător, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei înscrise în*

*factura de achiziții este echivalentă cu plata acesteia. Taxarea inversă se poate aplica la fiecare stadiu al circuitului economic, indiferent prin câte verigi se trece, dar se stopează atunci când nu mai sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 160<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, respectiv când una dintre părți nu este înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. De exemplu, în cazul unei clădiri cumpărate de o persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată de la un alt plătitor de taxă pe valoarea adăugată, se aplică taxare inversă, dar în situația în care clădirea ori o parte de clădire este vândută unei persoane fizice sau oricărei alte entități neînregistrate ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, nu se mai aplică taxarea inversă, ci regimul normal de taxă pe valoarea adăugată, respectiv furnizorul colectează taxa pe valoarea adăugată și are dreptul să-o încaseze de la cumpărător.*

(...)

(3) *În înțelesul titlului VI din Codul fiscal, prin clădire se înțelege orice construcție legată nemijlocit de sol, având una sau mai multe încăperi, și care servește la adăpostirea de oameni, de animale și/sau de bunuri mobile corporale. Prevederile art. 160<sup>1</sup> din Codul fiscal se aplică numai pentru **livrarea ca atare a unei clădiri sau a unei părți de clădire**, dar nu se aplică pentru contractele de construcții-montaj având ca obiect construirea unei clădiri sau a unei părți de clădire, în acest caz lucrările de construcții-montaj fiind considerate prestări de servicii.*

(4) *Sunt considerate părți de clădire în sensul art. 160<sup>1</sup> din Codul fiscal, acele componente ale unui bun imobil care îndeplinesc cerințele stipulate la alin. (3). Nu se considera a fi părți de clădire bunurile mobile corporale care sunt utilizate pentru realizarea unei clădiri, cum ar fi: ascensoarele, ferestrele, aparatele de aer condiționat, orice alte materiale utilizate pentru construcția unei clădiri. Exemplu: dacă bunul imobil este un bloc de locuințe, fiecare apartament sau palier de apartamente este la rândul lui o parte componentă a clădirii.”*

Din documentele existente la dosarul contestației și din cele precizate de către societatea petentă în cuprinsul contestației, s-au reținut următoarele:

- societatea a demarat o lucrare de investiție- construcție pentru activitatea proprie a societății, valoarea totală a investiției fiind estimată la ..... euro din care faza I constând în infrastructura, procurare confecție metalică, demarare lucrare construcție cu o valoare dedicată de ..... Euro și faza II constând în construirea unui complex ( hala de producție, clădiri de birouri și instalații exterioare) cu o valoare dedicată de ..... euro ;

- societatea susține că a realizat prima fază – infrastructura, procurarea confecției metalice și demararea lucrărilor de construcție – pe care a vândut-o ulterior la valoarea de .....Euro către S.C. .... S.R.L. conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. ....și facturii nr. ....( valoarea totală a facturii este de .....lei, taxare inversă);

- în contestația formulată, societatea afirmă că „(...) din valoarea facturată cu titlu de preț și încasată în totalitate de ..... lei a fost înregistrată pe clienți creditori suma de .....lei adică valoarea care excede cheltuielilor înregistrate până la momentul realizării transferului de proprietate în forma autentică” iar pe măsura primirii facturilor de cheltuieli care privesc acest stadiu de realizare a investiției (faza I) a fost trecută la venituri în perioada iulie –decembrie 2006 și suma de ..... lei despre care petenta susține că face parte din valoarea facturată prin factura nr. .... supusă inițial taxării inverse.

Din cuprinsul actelor normative citate mai sus s-a reținut că prevederile art. 160<sup>1</sup> din Codul fiscal privind măsurile de simplificare se aplică numai pentru livrarea ca atare a unei clădiri sau a unei părți de clădire și nu se aplică pentru contractele de construcții-montaj având ca obiect construirea unei clădiri sau a unei părți de clădire, în acest caz lucrările de construcții-montaj fiind considerate prestări de servicii, iar în situația societății petente este evident că suma de ..... lei reprezentând contravaloarea unor prestări de servicii constând în principal în supravegherea lucrărilor de santier, consultanța tehnică, revizie gaz, punere sub tensiune,

achizitie corpuri de iluminat, înregistrate in contul 658 „ Alte cheltuieli din exploatare” si recuperate de la societatea comerciala ..... S.R.L. prin venituri de egala valoare nu reprezinta « livrarea ca atare a unei cladiri sau a unei parti de cladire » pentru care societatea sa fie in drept sa aplice taxarea inversa.

In ceea ce privește susținerea societatii petente ca suma de .....lei face parte din valoarea facturata de către societate prin factura fiscala nr. .... in suma de.....lei aceasta nu a putut fi reținuta in soluționarea favorabila a cauzei, pentru următoarele motive:

- conform contractului de vânzare - cumpărare autentificat sub nr. .... unde este stipulat: „ Subscrisa Societatea comerciala X S.R.L. (...) vând liber de sarcini cumparatoarei Societatea Comerciala ..... S.R.L. construcția aflata in curs de execuție, constând din infrastructura si procurare confecție metalica (...) prețul total de vânzare fiind stabilit la suma de 900.000 Euro, echivalentul a .....RON pe care l-am primit in întregime de la societatea cumparatoare înainte de semnarea prezentului contract (...).Cumparatoarea intra de drept si de fapt in stăpânirea construcției vândute, de azi, data autentificării prezentului contract, de la care data va suporta toate sarcinile publice precum si taxele ocazionate cu perfectarea acestui contract, urmand ca la data finalizarii acestei constructii sa se noteze in cartea funciara pe numele S.C. .... S.R.L.” a rezultat ca, la data de 14.06.2006 a avut loc transferul dreptului de proprietate asupra construcției in valoare de ..... Euro.

- ulterior încheierii contractului, in perioada 01.07.2006 - 31.12.2006, societatea petenta a înregistrat cheltuieli in suma de .....lei constând in diverse lucrări de consultanta tehnica, supraveghere a lucrarilor de santier, revizie gaz, punere sub tensiune, achizitie corpuri de iluminat, fara ca in cadrul contractului de vânzare - cumpărare încheiat sau in alt document sa fie stipulata obligația societatii de a efectua lucrări după data transferului dreptului de proprietate pana la concurenta sumei de .....Euro cat a reprezentat valoarea tranzacției încheiata la data de 14.06.2006, petenta înregistrând concomitent aceeași suma si in contul de venituri.

Fata de cele prezentate, organul de solutionare a contestatiei retine ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au procedat la aplicarea cotei de taxa pe valoarea adaugata de 19% asupra veniturilor realizate din lucrari de constructii montaj in suma de .....lei efectuate in perioada 01.07.2006 -31.12.2006, stabilind in sarcina petentei suma de ...lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar, motiv pentru care pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia petentei ca neintemeiata.

**B). In legătura cu taxa pe valoarea adăugata dedusa eronat in suma de ..... lei, s-au reținut următoarele:**

In fapt, din verificarea perioadei 01.01.2007 – 28.02.2007, organele de control au constatat ca societatea petenta a dedus in mod eronat in luna ianuarie 2007 sumele de ....lei si ....lei, pozitile .... si ... din jurnalul de cumparari reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor intracomunitare de la furnizorul .....respectiv suma de .... lei, pozitia .....din jurnalul de cumparari, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei intracomunitare de la furnizorul .....si suma de ..... lei, pozitia .....din jurnalul de cumparari, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei intracomunitare de la furnizorul .....in conditiile in care trebuia sa evidentieze taxa in decontul privind taxa pe valoarea adaugata atat ca taxa deductibila cat si ca taxa colectata.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare :

“ART. 157

(...)

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxa colectata, cat și ca taxa deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare,



*bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g).”*

Societatea petenta a înregistrat în mod greșit taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ..... lei aferentă achizițiilor intracomunitare numai ca taxa pe valoarea adăugată deductibilă, a înscris suma numai în jurnalul de cumpărări pentru luna ianuarie 2007, în decontul de taxa pe valoarea adăugată al aceleiași luni și în mod eronat a inclus această sumă în suma solicitată la rambursare prin decontul privind taxa pe valoarea adăugată aferent lunii februarie 2007.

Societatea petenta recunoaște erorile de înregistrare din luna ianuarie 2007 însă în contestație afirmă următoarele: „ (...) societatea noastră a constatat din proprie inițiativă această eroare **pe care a rectificat-o în luna mai 2007**, organul de control nu a luat în considerare corecția efectuată și a respins de la rambursare suma, societatea noastră fiind astfel depedată de suma de ..... lei fără a avea această datorie.”

În susținerea motivațiilor sale, societatea petenta anexează la dosarul contestației jurnalul de vânzări pe luna mai 2007 în copie și decontul de taxa pe valoarea adăugată pentru luna mai 2007 din care rezultă că a înscris suma de ..... lei ca taxa pe valoarea adăugată colectată atât în jurnalul de vânzări cât și la rândul 5 din decont „Regularizări privind achizițiile intracomunitare”.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, în legătura cu acest aspect, organele de control care au încheiat actul atacat au făcut următoarele precizări: „ Chiar dacă societatea și-a corectat eroarea în evidența contabilă în luna mai 2007, organele de inspecție nu pot aproba la rambursare o sumă mai mare decât cea rezultată din decontul de TVA și solicitată la rambursare.”

În drept, referitor la principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează că: „*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*”

iar articolul 7 din același act normativ prevede:

“ (...) (2) *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.*

(3) *Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.*”

În legătura cu obiectul și funcțiile inspecției fiscale, art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, stipulează:

„**ART. 94**

*Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

(1) *Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum 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;”*

In raport de prevederile legale prezentate mai sus, se retine ca organele fiscale au procedat in mod corect când, cu privire la taxa pe valoarea adăugata aferenta perioadei **01.01.2007 – 28.02.2007**, in condițiile in care societatea petenta a înregistrat in mod greșit taxa pe valoarea adăugata in suma totala de .....lei aferenta achizițiilor intracomunitare numai ca taxa pe valoarea adăugata deductibila, incalcand prevederile art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, au respins de la rambursare suma înregistrata eronat numai ca taxa pe valoarea adăugata deductibila si au stabilit in sarcina societatii petente suma de ..... lei ca debit suplimentar reprezentand taxa pe valoarea adăugata.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 81 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*„Art. 81*

*Corectarea declarațiilor fiscale*

*Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă.”*

coroborate cu punctul 8.3 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“ Norme metodologice:*

*81.3. În cazul taxei pe valoarea adăugată, sumele rezultate din corectarea erorilor de înregistrare în evidențele de taxă pe valoarea adăugată se înregistrează la rândurile de regularizări din decontul lunii în care au fost operate corecțiile.”*

In legătura cu perioada **01.05.2007 – 31.05.2007**, organul de soluționare a contestației a reținut ca societatea petenta constatând eroarea de înregistrare din luna ianuarie 2007 a corectat-o din proprie inițiativa in sensul ca a înregistrat, in luna mai 2007, suma de .....lei ca taxa pe valoarea adăugata colectata atat in jurnalul de vânzări cat si la rândul 5 din decont „Regularizări privind achizițiile intracomunitare”, ceea ce nu a făcut decât sa repună societatea in situația corecta din punct de vedere fiscal insa in condițiile in care organul de control nu a luat in considerare corecția efectuata de societate întrucât nu se referea la perioada supusa verificarii, rezulta ca la data de 31.05.2007 societatea petenta înregistrează prin decont o suma negativa a taxei pe valoarea adăugata la sfârșitul perioadei de raportare diminuata cu suma de ..... lei.

Referitor la corectarea decontului de taxa pe valoarea adăugata, in conformitate cu prevederile Ordinului nr. 179/2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, s-au reținut următoarele:

*„ 4.1. Corectarea decontului de taxă pe valoarea adăugată, potrivit prezentelor instrucțiuni, nu este posibilă pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală.*

*4.2. Prin excepție de la pct. 4.1, corectarea erorilor materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se poate realiza în baza dispoziției de măsuri comunicate de organul de inspecție fiscală. În acest caz, cererea de corectare a erorii materiale, depusă de persoana impozabilă, va fi însoțită de dispoziția de măsuri, în copie și original.(...)*

9.1. În situația în care în urma corectării erorilor rezultă o sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată, persoana impozabilă o va prelua în decontul perioadei fiscale următoare, la secțiunea "Regularizări", rândul "Soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată reportată din perioada precedentă, pentru care nu s-a solicitat rambursare".

In raport de aceste prevederi legale, in condițiile in care organul de inspecție fiscala trebuia sa tina cont de toate documentele justificative si evidentele financiar contabile si fiscale relevante pentru determinarea corecta a situației fiscale a contribuabilului( deconturi privind taxa pe valoarea adaugata, jurnale de TVA, balanțe de verificare) fapt ce nu a fost avut in vedere la controlul efectuat,

in conformitate cu prevederile art. 213 alin. (1) si alin.(4) din O.G. nr. 92/2003 Codul de procedura fiscala republicata, unde se precizează:

“ART. 213

*Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

coroborate cu dispozițiile art. 216 alin. 3 din același act normativ, respectiv:

“ART. 216

*Soluții asupra contestației [...]*

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

Decizia nr. ....va fi desființata pentru capătul de cerere privind stabilirea de taxa pe valoarea adăugata dedusa eronat in suma de ....lei, urmând ca organele de control sa procedeze la o noua verificare si analizare a situatiei existe in fapt, facand aplicațiunea actelor normative incidente in cauza, conform celor reținute in prezenta decizie.

Pentru considerentele mai sus prezentate si in conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1), art. 127 alin.(1), alin. 137 alin. (1), art. 140 alin. (1), art. 150 alin. (1), art. 157 alin. (2), art. 160<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 65<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, art. 6, art. 7, art. 81, art. 85, art.86, art. 87 , art.94, art. 205, art. 213, art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, pct. 81.3 si art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, Ordinul nr. 179/2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, se

## DECIDE

**1.** Respingerea contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.**, cu sediul în ....împotriva Raportului de inspecție fiscala nr. ....încheiat de inspectori din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Arad - Activitatea de Inspectie Fiscala, ca inadmisibila.

**2.** Respingerea contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L** împotriva Deciziei de impunere nr. ....încheiata de catre inspectori din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Arad - Activitatea de Inspectie Fiscala, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugata colectata stabilita suplimentar in suma de ....lei, ca neîntemeiata.

**3.** Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. ....încheiata de catre inspectori din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Arad - Activitatea de Inspectie Fiscala, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugata dedusa eronat in suma de .... lei, urmând ca organele de control sa procedeze la o noua verificare si analizare a situației existe in fapt, făcând aplicațiunea actelor normative incidente in cauza, conform celor reținute in prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Arad, in condițiile Legii 554/2004 privind contenciosul administrativ.