

DECIZIA nr. 582/15.09.2016  
privind solutionarea contestatiei formulata de X,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sectorului 2 a Finantelor Publice prin adresa nr. X, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de X, cu sediul social in X, prin administratorX.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sectorului 2 a Finantelor Publice sub nr. X il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, comunicate prin remitere sub semnatura in data de X, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata reprezentand TVA in suma de X lei si accesorii in suma de X lei din care societatea contesta X lei reprezentand TVA si accesorii aferente.

Avand in vedere prevederile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 si art. 352 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata X solicita desfiintarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, aducând următoarele argumente:

1. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei neacceptata la deducere de către oganele de inspectie fiscala aferenta lucrărilor de construcții efectuate in șantierul X de către prestatorul X, in baza contractului cadru de execuție lucrări nr. X, este contestata deoarece aceste servicii au fost efectiv prestate, societatea le-a valorificat prin obținerea de venituri impozabile, lucrările fiind reale si in folosul operațiunilor taxabile ale societății, susținute de documente pentru justificare care nu au fost analizate corespunzător de organele de inspectie fiscala.

Contractul, anexele si listele de lucrări anuale pentru anii X, X, X si X au fost semnate de către reprezentanții legali ai societății conform actelor constitutive anexate, respectiv x pentru x, in calitate de Vicepreședinte, respectiv x pentru x, in calitate de Administrator, drept pentru care societățile facand parte din același grup nu s-au folosit ștampile decât pentru contract si facturi si nu pentru anexele tehnice la contract sau anexele la facturi.

Motivele suplimentare invocate de organele de control sunt deosebit de superficiale, cum ca valorile totale sunt inscrise cu pixul, neexistand nicio prevedere

legala care sa impuna ca facturile sau alte documente justificative sa fie exclusiv imprimate si ca nu pot fi completate de mana.

Inadvertentele materiale intre unele din valorile facturate si cele precizate in anexele la facturi sau listele de lucrari aferente inclusiv cele legate de date calendatistice inscrise se incadreaza la categoria erori materiale (fiind de ordinul a sub 1% din valorile facturate pentru doar 2-3 cazuri din cele peste 30 facturi emise).

Preturile unitare si cantitatile de lucrari, invocate ca fiind lipsa, de catre echipa de inspectie, sunt prevazute atat in listele de lucrari recapitulative aferente fiecarui raport de activitate cat si in situatiile de lucrari ale subantreprenorilor S.C. X, chiar daca facturarea s-a facut pe faze de lucrari.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala incalca in mod flagrant principiile fundamentale de drept european - invocate cu consecventa de jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene („CJUE”):

- Principiul neutralitatii - principiu fundamental al mecanismului TVA:

„Regimul deducerilor urmareste sa degreveze in intregime intreprinzatorul de sarcina TVA datorat sau achitat in cadrul tuturor activitatilor economice pe care le desfășoara. Sistemul comun al TVA garanteaza, in consecinta, perfecta neutralitate a impozitarii tuturor activitatilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activitati, cu conditia ca activatile mentionate sa fie, in principiu, ele insele supuse TVA-ului. ” (a se vedea Hotararea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, Hotararea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coai Terminal, C37/95, Rec., p. 11, punctul 15, Hotararea Gabalfrisa si alții, punctul 44, Hotararea din 3 martie 2005, Fini H, C32/03, Rec., p. 11599, punctul 25, Hotararea Centralan Property, punctul 51, precum si Hotararea Mahageben si David, punctul 39).

- Principiul proportionalitatii - prin refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de servicii de la x apreciind ca numeroasele documente justificative prezentate de catre Societate nu ar fi suficiente pentru a dovedi realitatea prestarii serviciilor, organele de inspectie fiscala merg mai departe decat ceea ce este necesar pentru a se atinge obiectivele Directivei 2006/112 privind sistemul comun de TVA.

Societatea sustine ca este relevanta sentinta civila nr. 857 a Curtii de Apel Bucuresti in dosarul nr. 7658/2/2012 NIDERA ROMANIA, care a fost recent validata chiar de inalta Curte de Casație și Justitie in urma recursului formulat de ANAF. Prin aceasta, se stabileste dreptul de a deduce TVA al contribuabilului, chiar si in situatia in care facturile fiscale nu indeplinesc toate conditiile de forma, aratand inca o data prevalenta fondului in fata formei in dreptul fiscal.

„Prin urmare, in lumina deciziei in interesul legii amintite, rezulta ca, in ceea ce priveste TVA, prin document justificativ se intelege in primul rand insasi factura care sa indeplineasca cerintele de la art. 145, lit. a) si b) Cod fiscal.”

„Potrivit jurisprudentei CJUE, factura este un document care atesta realizarea unei tranzactii intre doi comercianti, continand date despre tranzactie (data tranzactiei, obiectul tranzactiei, valoarea tranzactiei) si informatii despre participantii (nume, adresa, cod de identificare fiscala), iar lipsa elementelor din factura la care fac referire organele de control nu poate constitui un element suficient si esential in exercitarea dreptului de deducere, fiind necesar a fi luate in considerare toate aspectele relevante ale cauzei in aceasta privinta”

„De asemenea, CJUE a retinut ca principiul neutralitatii fiscale impune ca deducerea TVA aferenta intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de persoanele impozabile.”

„Prin urmare, raționamentul organului fiscal, grefat pe Decizia nr. V/15.01.2007 a ÎCCJ, prin care a stabilit prevalența formei asupra fondului este în contradicție cu reglementările comunitare și practica CJUE anterior enunțate.

Pe de altă parte, în momentul în care realitatea desfășurării operațiunii economice reprezentată în factură și existența relației comerciale care a stat la baza emiterii acelei facturi au fost determinate ca atare de organele de inspecție fiscală, nepermiterea deducerii TVA de către organele de control, ar contraveni în mod evident nu doar principiului proporționalității ci și celui al neutralității TVA-ului reliefat în mod constant în jurisprudența CEJ în materie (cauza Jeunehomme)”.

Justificarea prestării efective a serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale societății s-a realizat prin documente, dar societatea susține ca echipa de inspecție fiscală le-a analizat în mod formal, fără a avea cunostințe tehnice și au invocat motive nesustinite de temei legal pentru a nu accepta la deducere taxa pe valoarea adăugată.

Deasemenea organele de inspecție nu au luat în considerare înregistrările contabile a lucrărilor precizate în conturile de „Lucrări în curs” respectiv “Lucrări finalizate” pentru perioada 2009-2012 (documentele fiscale fiind predate și în posesia echipei de inspecție fiscală), pentru lucrări de construcții finalizate, recepționate și predate către beneficiarii finali.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei colectată suplimentar de către organele de inspecție fiscală, pentru achiziții de utilaje efectuate de la x, este contestată, deoarece organele de inspecție fiscală au reînscris eronat aceste achiziții pe care le-au considerat deseuri și nu utilaje.

Acestea au fost achiziționate în scopul de a fi utilizate în scopul obținerii de venituri, respective în activitatea curentă desfășurată de societate.

Astfel, în anul x societatea a achiziționat utilaje de la x în valoare de x lei, din care TVA x lei, pe care ulterior le-a valorificat către un reciclător cu suma de x lei deoarece acestea nu au putut fi utilizate în activitatea societății fiind imposibil de reparat și utilizat.

În anul x societatea a achiziționat de la x utilaje în valoare de x lei, din care TVA x lei, în vederea utilizării acestora în activitatea sa economică, respectiv pentru dotarea unui atelier mecanic în incinta x.

După achiziționarea echipamentelor s-a încercat punerea în funcțiune a acestora, cu repararea de către furnizor a echipamentelor, însă urmare a unei perioade îndelungate de nerespectare a clauzei contractuale cu punerea în funcțiune a echipamentelor s-a procedat la valorificarea acestora către un valorificator de deseuri autorizat, aplicându-se în conformitate cu prevederile legale în vigoare măsurile de simplificare.

Societatea susține că a respectat prevederile Ordonanței de urgență nr. 16 din 26 ianuarie 2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de colectare a deșeurilor industriale reciclabile de la persoane fizice și ale Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de valorificare a deșeurilor industriale reciclabile aprobate prin Ordinul Ministerului Industriei și Resurselor nr. 265 din 20 august 2001.

Societatea susține că în mod eronat echipa de inspecție a reținut că utilajele au fost achiziționate pentru dezmembrare și vânzare ca fier vechi acestea fiind achiziționate de la x ca utilaje descompletate în scopul realizării unui atelier mecanic, dar în lipsa pieselor de schimb, x a fost în imposibilitatea utilizării utilajelor în scopul propus și a fost nevoită să le valorifice pe piață.

3. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei neacceptata la deducere de către oganele de inspecție fiscala aferenta amenajărilor interioare si dotărilor a 2 magazine in galeriile comerciale x, este contestata intrucat societatea si-a exercitat in mod corect dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Intre x in calitate de vanzator si x in calitate de cumparator, s-a incheiat contractul nr. x, inclusiv x acte aditionale, in valoare totala de x euro (exclusiv TVA) cuprinzand realizarea de amenajari interioare si dotari pentru x magazine in Galeriile Comerciale x, in baza carora s-au emis facturile nr. x si x in valoare de x lei din care x lei TVA, lucrarile fiind executate si receptionate integral.

Prin actul aditional nr. x la contractul nr. x se stabilesc conditiile de utilizare a amenajarilor (proprietatea x) executate pentru magazinul x, respectiv semnarea unui contract de inchiriere in valoare de x euro/luna cu 12 luni gratie (conditionata).

Investitia x urma sa fie amortizata in x ani. In data de x, dupa intrarea in spatiul inchiriat in z, x semneaza in calitate de chirias un contract de inchiriere dotari magazin cu x in calitate de prestator cu chiria de x euro (exclusiv TVA)/luna pe durata de 36 luni.

Urmare lansarii intarziate a x si conditiilor comerciale concrete, partile agreeaza semnarea unui act aditional privind reducerea chiriei datorate pentru o perioada de 15 luni (similar cu cea acordata de x) respectiv negocierea unui termen de grate pentru plata chiriei datorate, pana la remedierea situatiei.

Investitia a fost trecuta in contul x in anul x pentru investitia mentionata in acest sens, lucrarea a fost finalizata si receptionata iar trecerea ei in contul 1174 reprezinta o eroare contabila, ajustarea de TVA fiind efectuata la inchiderea anului fiscal x, de catre contabilul angajat in acea perioada, nereprezentand in final o deducere a valorii TVA din anul x

In fapt inregistrarea contabila 1174 = 231, cu suma de x lei aferenta "x" inregistrata in contabilitate in data de x, de catre x nu a produs efecte fiscale din punct de vedere al impozitului pe profit (sau TVA) intrucat nu s-au depus ulterior datei de x nicio Declaratie 101 rectificativa care sa includa suma de x lei ca si cheltuiala deductibila sau nedeductibila fiscal.

Intentia de a obtine venituri taxabile a societatii este sustinuta in mod cert de contractul de inchiriere semnat cu x.

Faptul ca nu a fost emisa nicio factura pentru plata chiriei nu poate constitui un motiv intemeiat pentru neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Societatea sustina ca oganele de inspecție fiscala ar fi trebuit eventual sa colecteze taxa pe valoarea adaugata aferenta chiriei nefacturate, in conformitate cu prevederile art. 134<sup>1</sup> alin. (9) din Codul fiscal, dar nu aveau dreptul de a nu admite la deducere TVA aferenta bunurilor si serviciilor achiziționate cu scopul clar de a obține venituri taxabile.

4. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei neacceptata la deducere de către oganele de inspecție fiscala aferenta facturii nr. x emisa de x pentru realizarea unui imobil in cartierul residential "x" X.

Societatea sustine ca faptul ca valorile aferente facturii emise de prestatorul de servicii nu au fost inscrise in declaratia informativa, formular 394, nu poate constitui motiv de fapt pentru neadmiterea exercitării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

5. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei neacceptata la deducere de către oganele de inspecție fiscala aferenta achiziției de combustibil in perioada x este contestata intrucat societatea a prezentat documente justificative in

susținerea utilizării autovehiculului exclusiv în scopul activității economice, respectiv documente din care reiese că autovehiculul poate avea utilizare multiplă, decizia din data de x prin care s-a stabilit că autovehiculul să fie utilizat exclusiv pentru transport marfa, foi de parcurs.

Foile de parcurs prezentate au unele erori de redactare, dar din acestea reiese că autovehiculul a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice.

În concluzie contestată solicitată admiterea contestației, desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. X pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei, accesoriile aferente și rambursarea sumei de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare prin decontul de TVA nr. x.

II. În baza Raportului de inspectie fiscală nr. X, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. X emisă pentru X, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

- X lei = TVA stabilită suplimentar de plată;
- x lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- x lei = penalități de întârziere aferente TVA.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de societatea contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Pe perioada supusă verificării X, sub aspectul taxei pe valoare adăugată, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

Sold TVA de plată la X	X lei
-Taxa pe valoarea adăugată colectată:	X lei
-Taxa pe valoarea adăugată de dedus:	X lei
-Taxa pe valoarea adăugată de plată:	X lei
-Diferența TVA solicitată nejustificat prin DNOR:	X lei
-Total TVA de plată:	X lei
-Taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare:	X lei
-Diferențe stabilite de către organele de control:	X lei
-Taxa pe valoarea adăugată de plată, conform inspectie fiscală :	X lei.

Conform fișei sintetice totale, x figura la data de X cu taxa pe valoare adăugată de recuperat în suma de X lei. Prin DNOR nr. X, aferent lunii X, societatea a solicitat la rambursare suma de X lei. Diferența în suma de X lei, reprezintă TVA de recuperat confirmată de către organele de inspectie fiscală și nesolicitată la rambursare de societate, aceasta regăsindu-se în fișa sintetică a societății.

Prin urmare la data de X, societatea datorează TVA de plată X lei. Pentru perioada X s-au calculat dobânzi în suma de x lei, și penalități în suma de x lei.

x are următorii asociați după cum urmează:

- X, domiciliat în X identificat cu C.I.X, eliberată de SPCEP X, la data de X, CNP X, cu o cota de participare de X la beneficii și pierderi;
- X-X domiciliat în X identificat cu C.I. sX, CNP X8, cu o cota de participare de 20% la beneficii și pierderi;

- X, domiciliata in X identificata cu C.I. X la data de X, CNP X, cu o cota de participare de 20% la beneficii si pierderi.

### **3.1 Cu privire la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la plata in suma de X lei.**

***Cauza supusa solutionarii este daca, contestatara datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de X lei în condițiile în care motivele invocate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.***

**In fapt**, echipa de control a respins la rambursare TVA in suma de X lei astfel:

- X lei neacceptata la deducere de către oganele de inspectie fiscala aferenta lucrărilor de construcții efectuate in șantierul X de către prestatorul X, in baza contractului cadru de execuție lucrări nr. X

- x lei neacceptata la deducere de către oganele de inspectie fiscala aferenta amenajărilor interioare si dotărilor a X magazine in galeriile comerciale x;

- x lei neacceptata la deducere de către oganele de inspectie fiscala aferenta facturii nr. x emisa de x pentru realizarea unui imobil in cartierul residential "X" X.

**A.** In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, in data de X s-a semnat intre x in calitate de dezvoltator si x in calitate de antreprenor general, contractul cadru de construire nr. X impreuna cu anexele x, avand ca obiect executarea de „lucrari de constructii in Santierul X”.

Conform cap.x la contractul cadru de executie lucrari nr. X, pct X, antreprenorul general se obliga sa execute si sa predea, iar dezvoltatorul sa receptioneze si sa deconteze lucrarile respectiv, dupa caz materialele, pe faze, in cantitatile si calitatea prevazute in anexele la contract”.

La pct. X este specificata valoarea contractului „valoarea totala orientativa a contractului este de x euro inclusiv recapitulatia (fara TVA).

Conform anexei tehnice 1 la contractul de executie lucrari nr. X, cap. X pct X „Preturi lucrari –preturile lucrarilor vor fi cele negociate de catre antreprenorul general cu subantreprenorii si avizate de dezvoltator, la care se va adauga la facturi adaosul de antreprenor general convenit prin contract 5-10% in functie de complexitatea lucrarilor, urgenta de executie, anotimp. La facturare, antreprenorul general va anexa si toate situatiile de lucrari si facturile emise de subcontractori ca dovada a acceptarii lucrarilor executate de subcontractori, aceasta fiind considerata drept raport de lucru anexa la factura.”

Deoarece in timpul efectuării controlului echipa de inspectie nu a regasit in documentele prezentate de societate situatii de lucrari aferente facturilor emise de x, prin solicitarile de informatii nr. X, X si X, anexele nr. X, X si X, la raportul de inspectie fiscala, organele de control au solicitat societatii verificate prezentarea situatiilor de lucrari aferente facturilor emise de x pentru perioada X.

In urma acestor demersuri, echipa de inspectie mentioneaza ca din situatiile de lucrari prezentate de X au rezultat urmatoarele:

**1.** „Situatie activitati constructii luna X, anexa la facturile x” in care sunt prezentate lucrari de constructie (montat module igloo, turnat beton, zugraveala lavabila, etc) pe

tronsoane, module, case si apartamente fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, fara a avea o valoare totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei –exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Deasemenea societatea a prezentat anexe la situatia de lucrari („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, in care se regasesc serviciile prestate, cantitatea pretul unitar si total serviciu, toate anexele insumand valoare de X lei.

In luna X societatea verificata a inregistrat in evidenta contabila urmatoarele facturi de la x:

-factura nr.X - baza impozabila	X lei	TVA	X lei
-factura nr.X - baza impozabila	X lei	TVA	X lei
<u>-factura nr.X - baza impozabila</u>	<u>X lei</u>	<u>TVA</u>	<u>X lei</u>
Total X - baza impozabila	X lei	TVA	X lei

Serviciile prezentate in anexele la situatia de lucrari cu cantitati si sume nu se pot identifica in totalitate in situatia de lucrari aferenta facturilor, iar valoarea situatiei de lucrari (X lei ) nu corespunde cu valoarea facturilor la care se refera (X lei).

**2.** ”Situatie activitate constructii luna X anexa la facturile X si X”, valoare lucrari X lei-exclusiv TVA. in care sunt mentionate urmatoarele servicil -„Tronson b/13/Baumit finisaj, DH7 stanga /1/polistiren/beton, a/3/rigips, b/m2/polistiren/baumit” fara a fi trecute cantitati si pret unitar pe lucrari executate.

Din situatia de lucrari prezentata nu se intelege exact ce servicii s-au prestat.

**3.** ”Situatie activitate constructii luna X anexa la facturile X si X” in care se gasesc informatii cu privire la obiectiv (C 14, C 13, C10, C5+C6), tronson (B si D) si tip lucrare (instalatii sanitare, termice, rigips, vopsitorii, tamplarie PVC, diverse) fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, fara a se preciza valoarea totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, in care se regasesc serviciile prestate, cantitatea pretul unitar si total serviciu, insa acestea nu se pot identifica in situatia de lucrari prezentata.

**4.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la factura X” in care se gasesc informatii cu privire la obiectiv (X, FA5, , C12, C13, C14), tronson (B si D) si tip lucrare (montaj module, instalatii sanitare, rigips, zidarii/zugraveli/placaje, montaj usi, zugraveli/glet/placari g/f) fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, fara a se preciza valoarea totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si ”liste de lucrari”) aferente lunii X, in care se regasesc serviciile prestate, cantitatea pretul unitar si total serviciu, insa acestea nu se pot identifica in situatia de lucrari prezentata.

**5.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la facturile X, X” in care se gasesc informatii cu privire la obiectiv (X, C4, C 12, C 10, FA5/ap. 2), tronson (A,B si D) si tip lucrare (organizare verticala, instalatii termice, instalatii, ventilatie, rigips, confectionat+montat balustrada metalica) fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, fara a se preciza valoarea totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, in care se regasesc serviciile prestate, cantitatea pretul unitar si total serviciu, insa acestea nu se pot identifica in situatia de lucrari prezentata.

**6.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la factura X” in care se gasesc informatii cu privire la obiectiv (poarta acces, parcare, C14, C 3, C10, m7 stg, C12), tronson (A,B si D) si tip lucrare (montaj gard, fatada/trotuare, trotuare/beton, rigips/bca, armare/cofrare-placa cota, tamplarie PVC) fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, fara a avea o valoare totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente X, in care se regasesc serviciile prestate, cantitatea pretul unitar si total serviciu, insa acestea nu se pot identifica in situatia de lucrari prezentata.

**7.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la factura X” (corect fiind X) in care se gasesc informatii cu privire la obiectiv (C12 apt 1, C12 apt 2, C10 apt 1, C4, FA5, FA 3, M7stg et.1), tronson (B si D) si tip lucrare (instalatii sanitare/electrice/senzor gaze, imprejmuire teren gard, lucrari fatada-polistiren/tencuieli, baumit, montaj sageac) fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, fara a avea o valoare totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de x lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati „ si „liste de lucrari”) aferente lunii X, in care se regasesc serviciile prestate, cantitatea pretul unitar si total serviciu, insa acestea nu se pot identifica in situatia de lucrari prezentata.

**8.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la facturile X si X” in care se gasesc informatii cu privire la obiectiv (M7 dr/RE#A/B, C13, C18), tronson (A, B si D) si tip lucrare (amenajari exterioare-imprejmuire cu gard bordura, diferite tencuieli fatada, module/armare/sprijiniri,/armare placa/balcoane) fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, fara a se preciza valoare totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, in care se regasesc serviciile prestate, cantitatea pretul unitar si total serviciu, insa acestea nu se pot identifica in situatia de lucrari prezentata.

**9.** „Situatie activitate constructii luna X” fara a fi trecut numarul de factura la care se refera, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (c18/tronson A/lucrari fatada, M7 stanga/tronson D/montaj module turnare igloo, c3/tronsonA/montaj pereti rigips), fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei – exclusiv TVA.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, in care se regasesc serviciile prestate, cantitatea pretul unitar si total serviciu, insa acestea nu se pot identifica in situatia de lucrari prezentata.

**10.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la factura X”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (m7 stanga/tronson D/sapaturi fundatii, pregatiri schele, m7stanga/tronson D/montaj sprijiniri module turnare, tronson A, executie turnare beton si montaj gratare gaigere C3, C5, C8, C11, C18) fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei – exclusiv TVA.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, a caror valoare totala este de X lei dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.



**11.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la factura X”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (m7 stanga/tronson D/montaj schela, m7stanga/tronson D/tencuiala exterioara si fibra sticla, FA6/tronson D/executie sarpanta si lucrare, M2/Tronson B/montaj sprijiniri module polistiren, C10/tronson B/montaj burlane, C3/tronson A/instalatie electrica, c12/ap 2/tronson B/zugraveala lavabila interioara) fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte. Valoare lucrare: X lei.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, a caror valoare totala este de X lei dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

**12.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la facturile X si X”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (m7 stanga/RE#/tronson D/executie sarpanta si astereala osb20%, montaj confectionii metalice, montaj jgheaburi si burlane, FA7/Tronson D/montaj izolatie bardoline, FA6/FA7/Tronson D/executie sarpanta, astereala, M2/Tronson B/confectionat si montat armatura) fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte. Valoare lucrare: X lei.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, a caror valoare totala este de X lei dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

**13.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la factura X”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (RE#/Tronson D/Zugraveala baumit exterior, m7stanga/tronson D/confectionat montaj armaturi pereti, m7stanga/tronson D/sprijiniri planseu, montat plasa sudata, m7stanga/tronson D/executie zidarie, m2/Tronson B/confectionat montat armatura cota 2.76, M2/Tronson B/confectionat montat cofrag placa) fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte. Valoare lucrare: X lei

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, a caror valoare totala este de X lei, dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

**14.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la facturile X” (corect fiind X), in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (M2/B/montat si sprijiniri module turnare, M2/B confectionat montat armaturi, stalpi, grinzi, M7 stanga/D-tencuieli si glet rigips, M7 stanga/Dconfectionat 4 porti exterioare, FA7 scari-turnat sapa, ap6/FA7/tencuiala si glet, ap5/FA6/D-compartimentari glet si rigips) fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, precum si valoare totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, a caror valoare totala este de X lei dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

In luna X societatea verificata a inregistrat urmatoarele facturi de la x:

- factura nr. X in suma de X lei si TVA in suma de X lei;
- factura nr. X in suma de X lei si TVA in suma de X lei;
- factura nr. X in suma de X lei si TVA in suma de X lei;
- factura nr. X in suma de X lei si TVA in suma de X lei;
- factura nr. X in suma de X lei si TVA in suma de X lei;
- factura nr. X in suma de X lei si TVA in suma de X lei

Total facturi X- baza impozabila X lei si TVA in suma de X lei

Valoare trecuta pe situatia de lucrari respectiv X nu corespunde cu valoare facturata de catre x respectiv X lei.

**15.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la facturile X”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (M7/FA6/D-turnat sape si polistiren, M7/FA6/D-placare pereti, tavane, glet si rigips, Ap1/RE#/D-montaj sanitare si termice 20%, Ap6/FA7/D-zugravelilavabila) fara a fi trecute si cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, precum si valoare totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, a caror valoare totala este de X lei, dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

**16.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la facturile X”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (C5, C6/B executie sarpante, asteralaOSB, C5, C6/B montaj folie ondutis 200mp, C5, C6?B executie lucrare 4 buc) fara a fi trecute cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, precum si valoare totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, a caror valoare totala este de X lei dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

**17.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la facturile X”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (M2/B montaj schela, C8/M2/B montaj folie si vata minerala. C5/M2/N montaj folie si vata minerala acoperis 100 mp, Ap5/FA6/D turnat sapa si termizolatie) fara a fi trecute cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, precum si valoare totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, a caror valoare totala este de X lei, dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

**18.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la facturile X, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (c5/M2/B compartimentari rigips, M2/M4/B organizare santier, FA7/ap3/D instalatii sanitare, electrice, termice, C9/B montaj folie si vata minerala) fara a fi trecute cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, precum si valoare totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, a caror valoare totala este de X lei dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

In luna X societatea verificata a inregistrat urmatoarele facturi de la x aferente lucrarilor din lunileX si X:

- factura nr. X in suma de X lei si TVA in suma de X lei;
- factura nr. X in suma de X lei si TVA in suma de X lei;
- factura nr. X in suma de X lei si TVA in suma de X lei;
- factura nr. X in suma de X lei si TVA in suma de X lei;
- factura nr. X in suma de X lei si TVA in suma de X lei;

Total X - baza impozabila X lei si TVA in suma de X lei

Valoare trecuta pe situatiile de lucrari aferente lunilor X si X in suma de X lei (X lei+X lei) nu corespunde cu valoare facturata de catre x respectiv X lei.

**19.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la factura X”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (instalatii sanitare/termice, instalatii electrice, C5/B compartimentari rigips, M4a/B executii fundatii sapatura armare/turnare beton, C8/B placari rigips, compartimentari, rigips, tavane, turnare sapa etaj) fara a fi trecute cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, precum si valoare totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de X lei –exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii X, a caror valoare totala este de X lei dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

Valoare trecuta pe situatia de lucrari aferenta lunii X in suma de X lei nu corespunde cu valoare facturata de catre x aferenta facturii X in suma de X lei si TVA in suma de X lei.

**20.** „Situatie activitate constructii luna X anexa la factura X”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (RE#2 executie sapatura+montaj gard, M4A/B sprijiniri maluri, cofrare, armare cuzinet, RE#2/apt2/rigips, structura zidarie BCA, instalatii sanitare/termice/electrice) fara a fi trecute cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, precum si valoare totala a lucrarilor.

Pe situatia de lucrari este trecuta suma de x lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii x a caror valoare totala este de x lei dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

Valoare trecuta pe situatia de lucrari aferenta lunii x in suma de x lei nu corespunde cu valoare facturata de catre x aferenta facturii x in suma de x lei si TVA in suma de x lei.

**21.** „Situatie activitate constructii luna x anexa la factura x”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (FA6/apt 1 instalatii sanutare, termice, electrice, M4B/B armare cofrare si turnare beton, M5\*/B montaj module igloo) fara a fi trecute cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, precum si valoare totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de x lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii x, a caror valoare totala este de x lei dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

Valoare trecuta pe situatia de lucrari aferenta lunii x in suma de x lei nu corespunde cu valoare facturata de catre x aferenta facturii x in suma de x lei si TVA in suma de x lei.

**22.** „Situatie activitate constructii luna x anexa la factura x”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (M5\*/Parter/B montare module igloo, sprijiniri, cofrare armatura scari, C9/B/Rigips tencuieli interioare, C6/apt 1/B rigips placari) fara a fi trecute cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, precum si valoare totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de x lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii x, a caror valoare totala este de x lei dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

Valoare trecuta pe situatia de lucrari aferenta lunii xin suma de x lei nu corespunde cu valoare facturata de catre x aferenta facturii x in suma de x lei si TVA in suma de x lei.

**23.** „Situatie activitate constructii luna x anexa la factura x”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (C5, C6, C7, C9/B instalatii sanitare, termice si electrice, C5/B glet, zugraveli, decorativa, C5/B placari gresie, faianta parchet, C8/B placarie gresie, faianta, parchet) fara a fi trecute cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte, precum si valoare totala a lucrarilor. Pe situatia de lucrari este trecuta suma de x lei – exclusiv TVA, suma fiind scrisa de mana.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii x, a caror valoare totala este de x lei dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

**24.** „Situatie activitate constructii luna fx anexa la factura x”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (RE#2 glet, tencuiala decorativa, M4A organizare pe verticala, M2B tencuiala decorativa, M5\*/B turnare beton etaj, M4b/b armare, cofrare, placa cota peste parter) fara a fi trecute cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte. Valoare lucrari: x lei.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii x, a caror valoare totala este de x lei, dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

**25.** „Situatie activitate constructii luna x anexa la factura x”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (C9/B instalatii interioare, C9/B placari gresie, parchet, C6/apt2/B montaj parchet, M4A+M4B/B sprijiniri montaj module polistiren) fara a fi trecute cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte. Valoare lucrari: x lei.

Societatea a prezentat anexe (liste de cantitati,liste de lucrari) aferente lunii x, a caror valoare totala este de x lei, dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

**26.** „Situatie activitate constructii luna aprilie 2012 anexa la facturile x, x, x”, in care se gasesc informatii cu privire la lucrarile efectuate (RE#2 placari gresie, faianta, parchet, M4A/B montaj sprijiniri module etaj, RE#2/apt 2 placari rigips pereti, tavan) fara a fi trecute cantitatile si preturile fiecarui serviciu in parte. Valoare lucrari:x lei –exclusiv TVA.

Societatea a prezentat anexe („liste de cantitati” si „liste de lucrari”) aferente lunii x, a caror valoare totala este de x lei, dar lucrarile trecute in aceste anexe nu corespund cu cele din situatia de lucrari.

In luna x societatea verificata a inregistrat urmatoarele facturi de prestari servicii de la x:

-factura nr.x in suma de x lei si TVA in suma dex lei;

-factura nr. x in suma de x lei si TVA in suma de x lei;

Total: baza impozabila x lei si TVA in suma de x lei

Factura nr. x emisa de x in suma de x lei si TVA in suma de x lei reprezinta o achizitie de materiale si este inregistrata in contul 301”Materii prime si materiale”.

Valoare trecuta pe situatia de lucrari aferenta lunii x in suma de x lei nu corespunde cu valoare facturata de catre x aferenta facturilor x, x in suma totala de x lei si TVA in suma de x lei.

Pentru facturile emise de x nr. x in suma de x lei si TVA in suma de x lei, nr. x in suma de x lei si TVA in suma de x lei si nr. x in suma de x lei si TVA in suma de x lei societatea nu a prezentat situatii de lucrari.

In concluzie, echipa de inspectie mentioneaza ca din analiza situatiile de lucrari prezentate de X au rezultat urmatoarele:

- nu se pot identifica exact serviciile prestate de catre x in calitate de antreprenor general;

-situatiile de lucrari prezentate nu contin referinte despre cantitati si pret unitar aferent serviciilor prestate;

- situatiile de lucrari nu contin valori pe fiecare serviciu in parte, nu prezinta valoare totala, sunt trecute sume scrise cu pixul desi documentul este redactat cu ajutorul calculatorului;

- valoarea lucrarilor trecute in situatiile de lucrari (sumele scrise cu pixul) nu corespund cu valoarea facturilor la care se refera aceste situatii;

- societatea a prezentat anexe la situatiile de lucrari(liste de cantitati), insa serviciile prezentate in acestea nu se pot identifica si in situatiile de lucrari cu toate ca suma tuturor anexelor corespunde cu valoarea trecuta pe situatia de lucrari;

- situatiile de lucrari contin date eronate cu privire la facturile pe care le insotesc unele fiind datate cu anul 2015, ori nu contin informatii cu privire la factura la care se refera;

- pe situatiile de lucrari nu este trecuta adresa santierului sau adresa casei unde se efectueaza lucrarile.

Din analiza facturilor si situatiilor de lucrari emise de subcontractorii x s-au constatat urmatoarele:

- x a prezentat facturile de achizitie ale x aferente lucrarilor efectuate in santierul X fara a demonstra ca sumele facturate de x reprezinta totalul facturilor de la subcontractori la care s-a adaugat adaosul prevazut in contractul cadru de executie lucrari nr. X, respectiv 5-10 %;

- majoritatea facturilor emise catre x anexate de societate, nu prezinta si situatiile de lucrari, ori situatiile prezentate sunt incomplete (nu este trecut santierul si obiectivul unde au fost prestate serviciile, nu este trecuta societatea care le-a intocmit);

- x anexeaza ca fiind facturi de la subcontractorii lui x, facturile emise de x catre x, asa cum reiese din anexa nr. x la contestatia depusa de societate, respectiv factura x reprezentand chirie conform contract de inchiriere din data de x incheiat cu x, factura x reprezentand chirie in baza aceluiasi contract;

- desi societatea verificata sustine ca anexa nr. x la contestatie cuprinde facturile emise de subcontractori ai x, au fost prezentate si facturi emise de furnizori direct catre x si nu catre x, aceste facturi neputand face obiectul contractului cadru de executie lucrari nr. X, ele regasindu-se in evidenta contabila a x respectiv: factura x emisa de x, factura x emisa de Px, factura x emisa de x, factura x emisa de x, factura x emisa de x, factura x emisa de x;

- societatea anexeaza facturi de la subcontractorii x care nu sunt aferente santierului din X, respectiv: factura x emisa de x la care societatea anexeaza situatia de lucrari nr. x "lucrari x", sumele trecute in situatia de lucrari (x lei) nu corespund cu suma facturata respectiv x lei, factura x emisa de x la care societatea anexeaza situatia de lucrari nr. x", suma trecuta in situatia de lucrari x lei nu corespunde cu suma facturata respective x lei, factura x emisa de x reprezentand "x la care societatea anexeaza situatia de lucrari aferenta imobilului din strada x, factura x emisa de x reprezentand "tamplarie PVC " la care societatea anexeaza procesul verbal de receptie din x pentru imobilul din str.x, conform caruia beneficiar este x;

- in majoritatea cazurilor sumele facturate de catre subantreprenorii x nu corespund cu sumele trecute in situatiile de lucrari anexate la facturile emise: factura x emisa de x reprezentand lucrari conform "situatiei de lucrari nr. x" este in suma de x lei iar situatia de lucrari nr. x este in suma de x lei, factura x emisa de x reprezentand "executie lucrari santier X conform situatie de lucrari nr. x" este in suma de x lei, iar conform situatiei de lucrari nr. x "total general situatie" este in suma de x lei;

- conform situatiei de lucrari anexata facturii nr. x emisa de x se factureaza catre x serviciile unor muncitori (x oameni x z zile = x lei, x oameni x z zi = x lei), inasa, conform informatiilor din baza de date MFP, a bilantului societatii depus pentru anul x, SC Tx SRL nu are salariati, societatea nedepunand declaratia 112 pentru anul x six; nu a fost niciodata inregistrat ca platitor de TVA; obiectul de activitate: Comert cu amanuntul a fructelor si legumelor proaspete in magazine specializate.

Din verificarea bazei de date ANAF-INFOPC, echipa de inspectie fiscala a constatat urmatoarele informatii despre societati furnizoare de servicii pentru x, CUI x conform documentelor prezentate de societatea verificata, pentru perioada 0x:

**1) S.C. x SRL**, are ca obiect de activitate; "Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale";

- figureaza inactiv din data de x, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative ;
- a fost platitor de TVA in perioada x;
- conform bazei de date societatea nu a depus nicio declaratie;
- conform situatiei privind neconcordantele privind gestionarea declaratiei 394, S.C. xSRL, CUI x nu declara catre x in semestrul x - x suma de x lei baza si TVA in suma de x lei; in semestrul x - x nu declara suma de x lei si TVA in suma de x lei; in semestrul x - x nu declara suma de x lei si TVA in suma de x lei; in semestrul x - x nu declara suma de 806 lei si TVA in suma de x lei.

**2) S.C. x SRL**, CUI x, Jx, obiect de activitate „Lucrari de instalatii sanitare de incalzire si de aer conditionat”;

- conform vectorului fiscal societatea figureaza astfel: platitoare impozit pe profit in perioada x;
- microintreprindere in perioada x - prezent;
- platitoare TVA de la data de x- lunar si trimestrial de la data de 01.01.2007 - prezent;
- platitoare impozit salarii x trimestrial si de la xlunar;
- conform situatiei privind neconcordantele privind gestionarea declaratiei 394, S.C. xSRL CUI x, nu a declarat in semestrul x - x, catre x ,CUI x suma de x lei baza si TVA in suma de x lei.

**3) S.C. xSRL**, CUI x Jx, obiect de activitate „Activitati de inchiriere si leasing cu masini si echipamente pentru constructii”;

- conform vectorului fiscal societatea figureaza astfel: platitoare impozit pe profit in perioada x- prezent;
- platitoare TVA de la data de x;
- platitoare impozit salarii x;
- conform situatiei privind neconcordantele privind gestionarea declaratiei 394, S.C. x SRL, CUI x declara in semestrul x, catre x ,CUI x suma de x lei baza si TVA in suma de x lei iar x ,CUI x declara suma de x lei si TVA in suma x lei.;

**4) S.C.xT S.R.L.** CUI x, obiect de activitate „Constructii de cladiri si lucrari de geniu civil”;

- figureaza inactiv din data de x, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative ;
- conform vectorului fiscal societatea figureaza astfel: platitoare impozit pe profit in perioada x;
- platitor TVA in perioada x;
- au fost depuse declaratii 394 numai pentru semestrul x si x xsi semestrul x x.

-situatii financiare anuale nedepuse pentru anii x

5) **S.C. xS.R.L.** CUI x, Jx, obiect de activitate "Alte lucrari de finisaje"

- figureaza inactiv din data de x2, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative ;
- stare curenta dizolvare cu lichidare (radiere) din data x;
- conform vectorului fiscal societatea figureaza astfel: microintreprindere de la data de x;
- platitoare impozit pe profit in perioada x;
- platitoare TVA in perioada x;
- platitoare impozit salarii x;
- situatii financiare anuale nedepuse pentru anii x;
- conform situatiei privind neconcordanțele privind gestionarea declaratiei 394, S.C. S.C.xS.R.L. CUI x4, nu declara in semestrul x x, catre x, CUI x, suma de x lei baza si TVA in suma de x lei si in semestrul x-x nu declara suma de x lei si TVA in suma de x lei.

**B.** In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei serviciilor de amenajare si dotarilor pentru „magazinul X, prezentata în anexa nr. 16 la raportul de inspectie fiscala, astfel:

- X lei, taxa pe valoare adaugata aferenta facturii nr. X emisa de x reprezentand lucrari de investitii in suma de X lei si TVA in suma de X lei emisa in baza contractului de vanzare cumparare amenajari si dotari spatii comerciale nr. X in cheiat cu x RO X.
- X lei, taxa pe valoare adaugata aferenta achizitiilor de materiale utilizate la amenajarea magazinului X, conform anexa nr. 16 la raportul de inspectie fiscala.

Conform cap 2 din contractul nr. X obiectul contractului il reprezinta: "urmarirea achizitiei amenajarilor si dotarilor pentru magazinul X situat in X (conform cu contractul de inchiriere incheiat cu acesta) si conform urmatoarelor specificatii: achizitii X buc. dulapuri/etajere, achizitie X buc dulapuri prezentare bijuterii, achizitie X dulapuri prezentare vitrina, achizitie pupitru/casa receptie magazin, achizitie X postere - anotimpurile X, achizitie X postere X, achizitie iluminat suplimentare, achizitie dotari birotica, calculator, imprimanta, achizitie mobilier asteptare pentru copii, achizitie lucrari zugraveli, servicii de montare mobilier, de montare calculator si birotica, de montare sigla prezentare exterioara, corpuri prezentare bijuterii rotative, umerase prezentare marfa".

Pretul contractului: "X euro exclusiv TVA respectiv echivalentul in lei la data facturarii dupa vanzarea si predarea ca un ansamblu complet denumit Magazin X X".

In data de X prin actul aditional nr. X la contractul nr. X se suplimenteaza obiectul contractului (urmare a schimbarii locatiei magazinului X din Xincepand cu data de X pe un nou amplasament, in aceleasi galerii) prin achizitia suplimentara a urmatoarelor lucrari de mutare a mobilierului cat si a dotarilor suplimentare necesare noului amplasament dupa cum urmeaza: achizitie lucrari demontare mobilier din vechiul amplasament, achizitie lucrari de montare mobilier pe noul amplasament, achizitie cabina proba pentru femei, conform extinderii obiectului de activitate "confectii pentru femei", achizitie mobilier suplimentar cu dulapuri de prezentare tip insula, achizitie dotari vitrina interioara, achizitie X manechine, achizitie amenajare X vitrine exterioare, achizitie panouri publicitare. Pretul contractului se suplimenteaza cu valoare de X euro –exclusiv TVA.

In data de X prin actul aditional nr. X la contractul nr. X se suplimenteaza obiectul contractului (urmare semnarii contractului de inchiriere de catre SC XSRL pentru magazinul X in X) prin achizitie de amenajari si dotari necesare magazinului X, amenajari compuse din: structura rigips, dotari, mobilier, vitrine, sigle, instalatii electrice, instalatii termice, instalatii de ventilatie, sistem de supraveghere video, sistem antiefracție, poarta metalica tip rulou, placari sticla, iluminat vitrine.

Pretul contractului se suplimenteaza cu valoarea de X euro – exclusiv TVA.

SC X SRL inregistreaza in data de 22.10.2010 in contul 231 "Investitii in curs" factura nr. X emisa de X reprezentand lucrari de investitii in suma de X lei si TVA in suma de X lei , echivalentul a X euro (X euro+Xeuro+X euro).

Societatea a prezentat urmatoarele rapoarte de activitate aferente facturii nr. X, precum si procesul verbal de receptie:

-Raport de activitate nr. 1, anexa nr. 1 la factura nr. X reprezentand achizitie amenajari si dotari magazin X X in valoare de X euro x X lei = X lei;

-Raport de activitate nr. X, anexa nr.X la factura nr. X reprezentand amenajari si dotari amplasament Xmagazin X X in valoare de X euro x X lei = X lei;

-Raport de activitate nr. X, anexa Xla factura nr. X reprezentand achizitie amenajari si dotari magazin X X in valoare de X euro x X lei = X lei;

-Procesul verbal de receptie din data de X avand ca obiect "amenajari magazin X".

X a incheiat in data de X Contractul de inchiriere dotari magazin avand ca obiect „inchirierea amenajarilor si dotarilor magazinului x care constituie proprietate X”. Pretul contractului este de X euro/luna – exclusiv TVA, cu o valabilitate de X luni incepand cu data semnarii contractului. Prin actul aditional la contractul de inchiriere incheiat in X se reduce chiria la X euro /luna pentru o perioada de X luni, acordarea unui termen de gratie pentru plata chirie datorate si plata chiriei de X euro/luna se va face dupa perioada de gratie, aceasta urmand a fi achitata ulterior la chiria datorata conform contract. In perioada verificata de catre organele de inspectie fiscala societatea nu a emis nicio factura de chirie catre X.

In anul X, societatea verificata inregistreza nota contabila 1174 = 231 „investitie X” cu suma de X lei.

Prin solicitarea de informatii nr X, organele de control au solicitat lamuriri cu privire la nota contabila mentionata. In raspunsul la solicitarea de informatii, dnul. X precizeaza:”In privinta X/X lucrarea a fost finalizata si receptionata iar trecerea ei in contul 1174 reprezinta o eroare contabila, ajustarea de TVA fiind efectuata la inchiderea anului fiscal X, de catre contabilul angajat in acea perioada, nereprezentand in final o deducere a valorii TVA din X”.

**C.** In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de lucrari de constructie, in baza contractului de construire nr. X incheiat intre X in calitate de de antreprenor general (beneficiar) si X in calitate de constructor.



Obiectul contractului îl reprezintă constructorul se obliga ca să construiască pentru beneficiar o locuință descrisă după cum urmează:

-X

Conform bazei de date Mfinante, aplicația Info PC X se identifică cu următoarele date:

X

Prin adresa nr. X, organele de control au solicitat societății informații cu privire la serviciile prestate de către X. În răspunsul la solicitarea de informații, dnul X precizează: "Factura X nr. x reprezintă lucrări de construcții executate de acesta în Cartierul X conform documentației anexate".

**In drept**, potrivit art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

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

**(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

**a) operațiuni taxabile; [...].**

**(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153."**

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

**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]."**

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

**"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care**

pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) **trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 – 147<sup>1</sup>** din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal. (...)

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza **art. 145** alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. **Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian.(...).**"

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, **principiul prevalentei economicului asupra juridicului**, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. *A fortiori*, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi

obiective, din care rezulta ca achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, după cum reiese chiar din prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice anterior citate.

Astfel, la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.** În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, persoana impozabilă ce acționează ca atare are dreptul să deducă TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării unui proces investitional, și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere **ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.**

Potrivit art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*Codul fiscal:*

*„Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. ”*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind operațiuni taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat cheltuielile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, **persoana impozabilă este obligată**

**nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

Pe de alta parte, in efectuarea inspectiei fiscale trebuiesc efectuate constatari complete privind starea de fapt fiscala, potrivit art. 7 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**„Art. 7 Rolul activ**

**(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.**

**(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.”**

Afirmatiile contestatarei cum ca “motivele suplimentare invocate de organele de control sunt deosebit de superficiale, cum ca valorile totale sunt inscrise cu pixul, inadvertentele materiale intre unele din valorile facturate si cele precizate in anexele la facturi sau listele de lucrari aferente inclusiv cele legate de date calendatistice inscrise se incadreaza la categoria erori materiale (fiind de ordinul a sub 1% din valorile facturate pentru doar X-X cazuri din cele peste X facturi emise), preturile unitare si cantitatile de lucrari, invocate ca fiind lipsa, de catre echipa de inspectie, sunt prevazute atat in listele de lucrari recapitulative aferente fiecarui raport de activitate cat si in situatiile de lucrari ale subantreprenorilor S.C. X, chiar daca facturarea s-a facut pe faze de lucrari”, nu se sustine, avand in vedere urmatoarele:

- in majoritatea cazurilor sumele facturate de catre subantreprenorii x nu corespund cu sumele trecute in situatiile de lucrari anexate la facturile emise, ori situatiile prezentate sunt incomplete (nu este trecut santierul si obiectivul unde au fost prestate serviciile, nu este trecuta societatea care le-a intocmit);

- situatiile de lucrari prezentate nu contin referinte despre cantitati si pret unitar aferent serviciilor prestate, sunt simple tabele care cuprind urmatoarele coloane: OBIECTIV, TR., TIP LUCRARE care sunt semnate de Antreprenorul General - S.C. X si de beneficiar - X, neavand trecute in aceste coloane nicio suma care sa justifice cum s-a ajuns la suma inscrisa in josul paginii si nici nu ofera posibilitatea organelor de control sa identifice cu exactitate lucrarile efectuate, consumurile de materiale si forta de munca, cine le-a intocmit;

- prin acest mod de completare a situatiilor de lucrari prezentate, care stau la baza facturilor intocmite de catre S.C. X in calitate de Antreprenor General, catre X in calitate de beneficiar, este compromisa identificarea corelatiilor dintre cantitatile de materiale inscrise in “liste de cantitati” si situatiile de lucrari, respectiv a corelatiilor dintre natura si volumul lucrarilor/manoperei evidentiate in devizele de lucrari intocmite de furnizorii executanti si cele inscrise in evidentele intocmite de societate.

Intrucat contestatara prezinta intr-un context eronat constatările organelor de control si incearca sa minimalizeze efectele economice a starii de fapt fiscala, exemplificam in acest sens factura nr. X.

Factura nr. X a fost emisa de S.C. X catre X in valoare totala de X lei din care TVA in suma de X lei si cuprinde urmatoarele servicii:

X

- "Situatia activitate constructii pentru luna X, anexa la factura nr. X" care prezinta un tabel cu urmatoarele rubrici: OBIECTIV, TR., TIP LUCRARE care este semnata de Antreprenorul General - S.C. X si de beneficiar - X.

In josul paginii se face mentiunea "OK/Valoare lucrari = X lei (indescifrabil TVA) si este semnata de antreprenorul general.

Aceasta situatie care se vrea a fi document justificativ si care sta la baza intocmirii facturii X de catre S.C. X in calitate de Antreprenor General, catre X in calitate de beneficiar, este intocmita superficial, incalcanad cele mai elementare norme de intocmire a unui document, mentionand cateva:

- suma inscrisa in josul paginii unde se face mentiunea "OK/Valoare lucrari = X lei (indescifrabil TVA) nu se mentioneaza daca include sau nu TVA;

- nu exista nici cel mai mic indiciu din care sa se poata stabili cum sa ajuns ca suma de X lei sa fie inscrisa in josul paginii, fiind inscrisa aleatoriu, fara nicio justificare, avand in vedere ca in coloanele aferente situatiilor de lucrari prezentate nu sunt trecute nicio suma;

- pe nicio "lista de cantitati" pentru luna X anexate la factura nr. X nu sunt trecute adresa santierului sau adresa casei unde se efectueaza lucrarile mai ales ca pe factura se mentioneaza si "lucrari Snagov"

- avand in vedere ca toate lucrarile sunt executate de subantreprenorii contestatarei, in aceste situatii nu se prezinta in mod clar, detaliat ce operatiune, materiale si servicii prestate de fiecare in parte, in vederea justificarii legale a acestor cheltuieli.

Cheltuielile efectuate in baza facturilor prezentate in anexa nr. 16 la raportul de inspectie fiscala, nu justifica investitia reprezentand achizitia serviciilor de amenajare si dotare pentru „magazinul X”, intrucat pana la data controlului, contestatara nu a prezentat nicio factura de chirie catre x..

Afirmatia contestatarei cum ca „Intentia de a obtine venituri taxabile a societatii este sustinuta in mod cert de contractul de inchiriere semnat cu x” nu are sustinere intrucat in afara de faptul ca se stabileste o chirie lunara de X euro/luna - exclusiv TVA, cu o valabilitate de X luni incepand cu data semnarii contractului, respectiv X, prin actul aditional la contractul de inchiriere, se reduce chiria la X euro/luna pentru o perioada de X luni, se acorda un termen de gratie pentru plata chiriei datorate si se mentioneaza ca plata chiriei de X euro/luna se va face dupa perioada de gratie, aceasta urmand a fi achitata ulterior la chiria datorata conform contract.

Simpla prezentare a unui contract care nu a fost respectat, nu este suficienta, contestatara nefacand dovada demersurilor pe care ar fi trebuit sa le faca, in vederea obtinerii sumelor datorate de chirie, respectiv nu prezinta notificari, somatii, chemare in judecata etc..

Raportul de activitate la factura X emis de X in calitate de constructor, la contractul de construire nr. X reprezentand „lucrari necesare pentru imobil M4B (partial vila H)

conform contract” nu contine referinte despre cantitati si pretul unitar aferent si nici nu ofera posibilitatea organelor de control sa identifice cu exactitate lucrarile efectuate, consumurile de materiale si forta de munca.

De asemenea din datele inregistrate in baza de date a M.F.P.– INFOPC respectiv a declaratiilor informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national (D 394) s-au constatat neconcordante intre cele doua societati, astfel:

- in luna X, X a declarat achizitii de servicii de la x in suma de X lei si TVA in suma de X lei;

- in luna X, SC XSRL a declarat livrari de servicii catre x in suma de X si TVA X lei.

Avand in vedere cele mai sus prezentate nu pot fi retinute argumentele contestatarei din urmatoarele considerente:

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

Caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane astfel incat sa depaseasca caracterul „pro causa” al inscrisurilor/sustinerilor emanate si sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei exprimate de contestatara.

Se retine ca, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca ulterior acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, **dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei, de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare si, din motive obiective, acest lucru nu a mai fost posibil, acestea datorandu-se unor circumstante obiective ce nu depind de vointa sa.**

Or, in speta, societatea nu a prezentat nici cu ocazia desfasurarii inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei dovezi obiective care sa sustina continuitatea intentiei declarate, contestatara nedemonstrand ca din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, a fost imposibila realizarea investitiei propuse sau care au determinat-o sa nu mai intreprinda vreun demers pana la data realizarii inspectiei fiscale, in vederea valorificarii in orice mod, in cadrul activitatii economice, a serviciilor achizitionate.

Se retine ca jurisprudenta comunitara in materie recunoaste, intr-adevar, dreptul persoanelor impozabile de a-si pastra dreptul de deducere atunci cand bunurile si serviciile achizitionate, pentru care s-a nascut dreptul de deducere in amonte nu mai sunt utilizate in scopul activitatilor economice taxabile din aval, insa **sub conditia ca aceasta**

**situatie sa se datoreze unor circumstante care nu depind de vointa persoanelor impozabile, respectiv unor motive obiective, exterioare vointei acestor persoane** (cauzele C-37/95 Ghent Coal Terminal NV si C-110/94 Inzo).

Spetei ii sunt aplicabile si prevederile art. 269 alin.(1) lit. c) și lit. d) si art. 276 alin (1) si (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„ Art. 269 Forma și conținutul contestației**

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

***c) motivele de fapt și de drept;***

***d) dovezile pe care se întemeiază; ”***

*“Art. 276 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 prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

***a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal;***

*(...)”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație contribuabilul 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 neintemeiata.

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.

Avand in vedere cele mai sus prezentate si tinand cont de dispozitiile art. 13 din Codul de procedura fiscala conform carora **“interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege”**, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X<sub>1</sub> pentru capatul de cerere privind

taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la plata in suma de X lei.

### **3.2 Cu privire la taxa pe valoarea neadmisa la deducere in suma de x lei.**

***Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila isi poate deduce TVA aferenta achizitiilor de combustibil pentru un autoturism, in conditiile in care legiuitorul a prevazut o limitare speciala a dreptului de deducere, iar utilizarea autoturismului declarata de persoana in cauza nu se incadreaza in exceptiile de la limitarea speciala prevazuta de legislatia fiscala aplicata.***

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta combustibilului utilizat pentru funcționarea vehiculului X, pentru perioada X, in suma totala de **x lei** reprezentand 50% pe valoare adaugata aferenta achizitiilor de combustibil pentru perioada X, intrucat nu s-a facut dovada utilizarii vehiculului exclusiv in scopul activitatii economice.

Contestatarul considera ca societatea a prezentat documente justificative in susținerea utilizării autovehiculului exclusiv in scopul activitatii economice, respectiv documente din care reiese ca autovehiculul poate avea utilizare multipla, decizia din data de X prin care s-a stabilit ca autovehiculul sa fie utilizat exclusiv pentru transport marfa, foi de parcurs.

**In drept**, potrivit art. 11, art. 145, art. 145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45<sup>1</sup> din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

**„Art 11. - (1). La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”**

Codul fiscal:

**„Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**  
**(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**  
**a) operațiuni taxabile (....)”**.

Codul fiscal:

**„Art. 145<sup>1</sup>. - (1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

**(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.**

**(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:**



- a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
- e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
- f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial."

Norme metodologice:

"45<sup>1</sup>. (2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul Art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

[...](7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabila are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, 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, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare"

Excepțiile de la regula expusa anterior, pentru care se poate admite deducerea integrala, se aplica funcție de informațiile și documentele întocmite de fiecare contribuabil, între care se enumera foaia de parcurs completata cu datele prevazute de lege.

În perioada verificată Codul fiscal a prevăzut ca nu sunt deductibile începând cu X, 50% din cheltuielile și TVA aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Afirmatiile contestatarii, cum ca societatea a prezentat documente justificative în susținerea utilizării autovehiculului exclusiv în scopul activității economice, respectiv documente din care reiese că autovehiculul poate avea utilizare multiplă și că prin decizia din data de X s-a stabilit că vehiculul X să fie utilizat exclusiv pentru transport marfă în și din șantier X, transport materiale în și din depozitele aflate în str. X, nu sunt susținute cu documente, contestatara ne prezentând avize de însoțire a marfii care să demonstreze că au fost efectuate transporturi de marfă la și de la adresele menționate de aceasta.

Deși contestatara recunoaște că fișele de parcurs prezentate au unele erori de redactare, aceasta susține că vehiculul X a fost folosit numai în interesul activității.

Simplele afirmații că vehiculul X a fost folosit numai în interesul activității, neînsoțite de fișe de parcurs care să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs și fără să facă dovada că are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, nu pot fi reținute ca întemeiate.

Asa cum se arată și în prevederile legale anterior inserate, cu referire și la practica comunitară în materie: ***Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien.***

Contestatara a înregistrat că 100% deductibile cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului X. Organele de inspecție fiscală, au aplicat restricțiile expuse anterior, având în vedere că obiectul de activitate al contestatarii nu include activități exceptate de la limitarea dreptului de deducere și în consecință au admis la deducere 50 % din cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului X și a respins la deducere diferența de 50 %, respectiv suma de x lei.

Cum contestatara nu face dovada utilizării autoturismelor în scopul exclusiv al activității economice, sau a încadrării în vreuna din excepțiile prevăzute de lege, obligații impuse de Codul fiscal pentru cei ce deduc în proporție de 100% cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente exploatării autoturismelor, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere privind TVA în suma de x lei.

### **3.3 Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în suma de x lei.**

***Cauza supusă soluționării este dacă măsura de colectare a TVA este legală în condițiile în care societatea contestatoare cu factura a achiziționat utilaje, carora a dedus TVA iar cu factura a instrăinat marfa achiziționată sub denumirea de deseuri reciclabile aplicând măsurile de simplificare (taxare inversă).***

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu suma de X lei, pentru care s-a colectat suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma x lei.

In baza facturilor nr.X in suma de X lei = X lei + X lei TVA si nr. X4 in suma de X lei = X lei + X lei TVA, emise de x reprezentand achizitie utilaje, societatea si-a exercitat dreptul de deducere TVA iar ulterior utilajele au fost valorificate ca deșeu fier vechi catre X , societatea verificata aplicand taxarea inversa conform art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a inregistrat in contabilitate operatiuni privind modificarea si/sau transformarea marfurilor in produse reziduale iar societatea nu dispune de personal angajat care sa poata dezmembra masinile, utilajele achizitionate.

Astfel s-a constatat ca dezmembrarea utilajelor nu a fost posibila deoarece societatea nu avea capacitatea de a realiza operatiunea de dezmembrare in conditiile in care nu dispunea de angajati; s-a constatat totodata ca societatea nu a inregistrat in contabilitate cheltuieli de prestari servicii pentru activitatea de dezmembrare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca procesul verbal de dezmembrare a fost intocmit in mod formal pentru a justifica schimbarea regimului fiscal al TVA aplicabil pentru achizitiile de bunuri de la x, realizate in regim de taxare normala si revandute in regim de taxare inversa.

**In drept**, potrivit art. 128 si art. 160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*Codul fiscal:*

**„Art 128. - (1). Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”**

**„Art. 160. - (1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.**

**(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:**

**a) livrarea următoarelor categorii de bunuri:**

**1. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora;”**

Potrivit prevederilor legale enuntate este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si proprietar iar operatiunea este cuprinsa in sfera de aplicare a TVA in conformitate cu prevederile art.126 lit.a) din Codul fiscal.

Potrivit legii, pentru livrarea de deseuri si materii prime secundare definite de OUG nr.16/2001 pentru gestionarea deseurilor industriale reciclabile, se aplica taxarea inversa cu conditia obligatorie ca atat furnizorul cat si beneficiarul sa fie inregistrati in scopuri de TVA.

In OUG nr.16/2001 pentru gestionarea deseurilor industriale reciclabile, in Anexa 2, sunt definiti termenii specifici din ordonanta, respectiv:

**„Deșeu - orice substanță sau orice produs din categoriile prevăzute în anexa nr. 1, pe care deținătorul nu îl mai utilizează sau pe care are intenția ori obligația să nu îl mai utilizeze**

**Colectare - strângerea, sortarea și/sau regruparea (depozitarea temporară) a deșeurilor în vederea transportării lor spre valorificare**

*Valorificare - orice operațiune de dezmembrare, sortare, reciclare, tăiere, mărunțire, presare, balotare, topire-turnare, pretratare, amestec sau altă operațiune care determină schimbarea naturii sau a compoziției, efectuată asupra unui deșeu industrial prin procedee industriale, în vederea reutilizării*

*Deținător - persoană fizică sau juridică ce deține la un moment dat, sub orice formă, deșeuri industriale reciclabile*

*Gestionare - colectarea, transportul, valorificarea și eliminarea deșeurilor, inclusiv supravegherea zonelor de depozitare după închiderea acestora*

*Reciclare - operațiunea de reprelucrare într-un proces de producție a deșeurilor industriale pentru a fi reutilizate în scopul inițial sau pentru alte scopuri.”*

In anexa 1 la OUG nr.16/2001 pentru gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, sunt enumerate grupele de deșeuri industriale reciclabile și anume:

*„Deșeuri metalice feroase*

*Deșeuri metalice neferoase*

*Deșeuri de hârtii-cartoane*

*Deșeuri de sticlă (spărturi de sticlă)*

*Deșeuri de mase plastice*

*Deșeuri de cauciuc (anvelope uzate, camere de aer și articole din cauciuc uzate)*

*Deșeuri textile”*

La art.5 din OUG nr.16/2001 pentru gestionarea deșeurilor industriale reciclabile se specifica:

*„Deținătorii de deșeuri industriale reciclabile, persoane juridice, sunt obligați să asigure strângerea, sortarea și depozitarea temporară a acestora, cu respectarea normelor de protecție a mediului și a sănătății populației, precum și reintroducerea lor în circuitul productiv prin:*

*a) reutilizarea în propriile procese de producție;*

*b) valorificarea, cu respectarea prevederilor art. 8, și comercializarea materiilor prime secundare și, respectiv, a produselor reutilizabile obținute prin reciclare;*

*c) predarea către agenții economici specializați, autorizați pentru valorificare, a deșeurilor industriale reciclabile, pe baza documentelor de proveniență.”*

Potrivit prevederilor legale invocate deseul este orice substanta sau orice produs din categoriile metale neferoase, metale feroase hartie- carton, sticla, mase plastice, deșeuri de cauciuc, pe care detinatorul nu il mai utilizeaza sau pe care are intentia ori obligatia sa nu-l mai utilizeze.

Colectarea reprezinta strângerea, sortarea deșeurilor în vederea transportarii lor spre valorificare.

Valorificare reprezinta orice operatiune de dezmembrare, sortare, reciclare, taiere, maruntire, presare, balotare, topire-turnare, pretratare, amestec sau alta operatiune care determina schimbarea naturii sau a compozitiei, efectuata asupra unui deseu industrial prin procedee industriale, în vederea reutilizarii.

Detinatorii de deseuri industriale reciclabile, persoane juridice, sunt obligati sa asigure strângerea, sortarea si depozitarea temporara a acestora precum si reintroducerea lor in circuitul productiv prin reutilizarea in propriile procese de productie, valorificarea si comercializarea materiilor prime secundare si a produselor reutilizabile obtinute prin reciclare precum si predarea catre agenti economici specializati, autorizati pentru valorificarea deserilor industriale reciclabile, pe baza documentelor de provenienta.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Bunurile reprezentand utilaje achizitionate de la x, persoana afiliata, au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii in lunile X si X, societatea inregistrand in jurnalul de cumparari si decontul de TVA din luna X si X, TVA deductibila.

Afirmatiile contestatarei cum ca „Acestea au fost achiziționate pentru a fi utilizate in scopul obținerii de venituri, respective in activitatea curenta desfasurata de societate. Dupa achizitionarea echipamentelor s-a incercat punerea in functiune a acestora, cu repararea de catre furnizor a echipamentelor, inasa urmare a unei perioade indelungate de nerespectare a clauzei contractuale cu punerea in functiune a echipamentelor s-a procedat la valorificarea acestora catre un valorificator de deseuri autorizat, aplicandu-se in conformitate cu prevederile legale in vigoare masurile de simplificare.” nu se pot sustine din urmatoarele considerenta:

- contractul de vanzare cumparare nr.X, a fost incheiat cuXin data de X, adica, inaintea intocmirii contractului de achizitie a utilajelor de la SC x nr.X, respectiv in data de X;
- nu exista inregistrari in contabilitate operatiuni privind transformarea utilajelor achizitionate, in produse reziduale;
- procesul verbal de dezmembrare a fost intocmit in mod formal pentru a justifica schimbarea regimului fiscal al TVA aplicabil pentru achizitiile de bunuri de la x, realizate in regim de taxare normala si revandute in regim de taxare inversa;
- in contabilitate, bunurile in cauza au fost scazute din gestiune prin debitarea contului 607”cheltuieli privind marfurile” in schimb, veniturile din valorificarea acestor marfuri au fost inregistrate in contul 703”Venituri din vanzarea produselor reziduale;
- societatea nu a facut dovada ca aceste bunuri nefunctionale care au fost valorificate ca deseuri de fier vechi ar fi fost inregistrate in contul 346 ”Produse reziduale” cu care se tine evidenta miscarilor stocurilor de produse reziduale(rebuturi, materiale recuperabile, deseuri).

Prin urmare se retine ca marfurile achizitionate de la x, au fost comercializate in aceeasi stare catre X, conform facturilor emise, fara a avea loc operatiuni de dezmembrare, sortare, reciclare, taiere, presare, balotare sau alte operatiuni care sa determine schimbarea naturii sau a compozitiei bunurilor in cauza in produse reziduale.

Dupa cum am aratat si mai sus, potrivit acestei ordonante, deseul este definit ca reprezentand orice substanta sau orice produs din categoriile metale neferoase, metale feroase, hartie- carton, sticla, mase plastice, deseuri de cauciuc, pe care detinatorul nu il mai utilizeaza sau pe care are intentia ori obligatia sa nu-l mai utilizeze; detinatorii de deseuri industriale reciclabile, persoane juridice, sunt obligati sa asigure strangerea, sortarea si depozitarea temporara a acestora precum si reintroducerea lor in circuitul productiv, in speta, prin predare catre agenti economici specializati.

In conditiile in care utilajele au fost achizitionate in regim de taxare si au fost vandute in aceeasi stare, fara a avea loc un proces de transformare a utilajelor in deseuri si resturi de materiale feroase si neferoase conform anexei 1 din OUG nr.16/2001, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

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

Articolul 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, consacra la nivel de lege, principiul prevalentei economicului

asupra juridicului, al realitatii economice in baza caruia organele fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Organele de inspectie fiscala au recalificat tranzactiile pe baza documentelor prezentate de societate si a inregistrarii acestor operatiuni in contabilitatea societatii.

Potrivit prevederilor art.64 din O.G. Nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala *“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”*

iar potrivit art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Art. 6. - (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Potrivit art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*Codul fiscal:*

*„Art. 65 Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale*

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. ”*

In conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada cu documente ca bunurile achizitionate au fost transformate in deseuri si comercializate ca si deseuri, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere si se vor mentine ca legale constatările organului de inspectie fiscala cu privire la colectarea TVA in conditiile in care argumentele prezentate de societate in contestatia formulata nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

### **3.4. Cu privire la accesoriile aferente TVA în sumă totală de X lei.**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA stabilita suplimentar la plata, in conditiile in care nu se contesta modul de calcul si stabilire a acestora iar contestatia se respinge in privinta TVA stabilita suplimentar la plata.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 2 a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, s-au calculat, pentru perioada X, accesorii in suma totala de X lei (x lei dobanzi/majorari de intarziere + x lei penalitati de intarziere) aferenta TVA stabilita suplimentar de plata.

**In drept**, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere".**

**"Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

**(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.**

(...)

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

**"Art. 120<sup>1</sup> (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:**

**a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;**

**b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;**

**c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."**

Nivelul dobânzii de întârziere conform O.U.G. nr. 39/2010, în vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de întârziere, a fost micșorat la 0,04% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 88/2010, începând cu data de 1 octombrie 2010 și la 0,03% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 8/2014, începând cu data de 1 martie 2014.

În privința nivelului penalităților de întârziere, art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acesta a fost modificat cu începere de la 1 iulie 2013 după cum urmează:

**"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor"**

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere. În cazul diferențelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală dobânzile/majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile in suma totala de X lei aferente TVA individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care la pct. 3.1 - 3.3 ale prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte, societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta ca aceasta datoreaza si suma de X lei, cu titlu de dobanzi si penalitati de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale".

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia formulata de X, cu privire la accesoriile in suma totala de X lei (x lei dobanzi/majorari de intarziere + x lei penalitati de intarziere) aferente TVA stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 128, art. 145, art. 145<sup>1</sup> si art. 146 si art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 si pct. 45<sup>1</sup> din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, O.U.G. nr.16/2001 pentru gestionarea deseurilor industriale reciclabile, art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1. din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015

## DECIDE

1. Respinge, in parte ca neintemeiata contestatia formulata de X pentru TVA in suma de **X lei** stabilita suplimentar prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 2 a Finantelor Publice.

2. Respinge, in parte ca nemotivata contestatia formulata de X pentru accesorii in suma totala de **X lei** (x lei dobanzi/majorari de intarziere + x lei penalitati de intarziere) stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 2 a Finantelor Publice.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.