

DECIZIA nr. 880/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFCM Bucuresti, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS1FP sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x emisa de AFCM Bucuresti in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

De asemenea, societatea contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

In luna decembrie 2010, x a intocmit un studiu al preturilor de transfer pentru compania x referitor la relatia acesteia cu partile afiliate, inclusiv cu x. Drept urmare, s-a apreciat ca rezultatul financiar la nivelul de piata pe care partile afiliate ar trebui sa il inregistreze in conformitate cu regulile preturilor de transfer, aplicabile in conformitate cu art. 11 alin 2 din Codul fiscal, este cuprins intre (-) 0.71% si 2.74%.

Concluziile studiului au fost implementate prin transpunerea acestora intr-un contract incheiat de x cu x in data de 24.01.2012, potrivit caruia x are asigurata o marja de profit operationala cuprinsa intre (-) 0.71% si 2.74% si urma sa fie aplicabil pentru raporturile comerciale derulate incepand cu data de 01.01.2011, astfel:

- x catre x pentru acoperirea surplusului de pierdere sub marja de (-) 0.71 sau
- x catre x pentru recuperarea surplusului de profit obtinut peste marja de 2.74%, dupa caz.

In anii 2011, 2012 si 2013, x a inregistrat un surplus de profit pentru care a primit urmatoarele facturi fara TVA (facturi de egalizare) de la x: nr. x.

x a raportat initial aceste facturi ca livrari intracomunitare de bunuri in declaratia recapitulativa depusa la autoritatile fiscale din Belgia. x a raportat primele doua facturi mentionate, emise in anul 2012, ca achizitii intracomunitare de servicii in declaratia

recapitulativa si in decontul de TVA pentru care a aplicat mecanismul taxarii inverse. Ultima factura, emisa in anul 2013, nu a fost raportata initial de x in declaratiile de TVA, deoarece s-a considerat ca a fost emisa in legatura cu operatiuni in afara sferei de TVA.

In anul 2015, x a corectat raportarea in declaratia recapitulativa depusa in Belgia, iar facturile de egalizare au fost considerate de autoritatile belgiene drept prestari de servicii.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca facturile de egalizare sunt in legatura cu serviciile de management achizitionate de societate de x, motiv pentru care au solicitat documente privind realitatea prestarii serviciilor si necesitatea efectuarii lor in scopul operatiunilor taxabile.

Pentru facturile din anul 2012, raportate ca achizitii intracomunitare de servicii pentru care s-a aplicat taxarea inversa, au respins dreptul de deducere a TVA, dar au pastrat TVA colectata, iar pentru factura din anul 2013 care nu a fost raportata in declaratiile de TVA, au colectat TVA fara a acorda dreptul de deducere pentru TVA aferenta, considerand ca este in legatura cu o achizitie de servicii intracomunitare.

Organul fiscal nu a tinut cont de principiul respectarii dreptului contribuabilului la aparare, care impune ca destinatarii unor decizii care le afecteaza interesele sa aiba posibilitatea de a face cunoscut in mod util punctul lor de vedere. Astfel ca, in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu exista niciun contrargument referitor la punctele de vedere depuse de societate si nicio explicatie in legatura cu motivele neluării in considerare a acestora. De asemenea, nu au luat in considerare nici documentatia pusa la dispozitie in timpul controlului.

In speta, nu exista niciun serviciu in sfera TVA. Facturile de egalizare se refera la o ajustare internă de rezultat si nu sunt in legatura cu nicio prestare de servicii in sfera TVA. Prin urmare, nu se datoreaza TVA in legatura cu facturile de egalizare.

Conform art. 126 din Codul fiscal, pentru a fi in sfera TVA, nu este suficient sa existe o prestare si o plata, ci este nevoie sa existe si o legatura directa intre cele doua.

Pentru a determina daca este vorba de o prestare de servicii, trebuie observate si prevederile legislatiei de preturi de transfer, intrucat aceasta reglementeaza in mod specific ajustarile de rezultat de natura celor in discutie in vederea stabilirii unei profitabilitati la nivel de piata a partilor implicate.

In acest sens, societatea invoca prevederile art. 19 alin 5 din Codul fiscal, pct 41 din HG nr 44/2004, precum si liniile directoare OECD privind ajustarile interne de preturi de transfer, concluzionand ca ajustarile interne de preturi de transfer primite de catre x sunt justificate, intrucat x isi asuma cea mai mare parte a responsabilitatilor si a riscurilor antreprenoriale implicate de activitatea x, conform art 4.1 din contract.

Potrivit art. 5.2 din contract, rezulta ca pentru a asigura concordanta cu principiul valorii de piata, partile au convenit efectuarea de ajustari interne (intragrup) care sa asigure x un profit corespunzator unui distribuitor limitat, cu functii si riscuri reduse, asa cum este detaliat in anexa 3, pct 3B a contractului.

Facturile de egalizare reprezinta in fapt o modalitate formala de ajustare a rezultatului operational, motiv pentru care nu exista un serviciu clar identificabil prestat de x catre x.

Ajustarile interne de rezultat nu reprezinta o contrapartida in sensul taxei pe valoarea adaugata, intrucat aceste ajustari sunt aplicate pentru a reflecta impartirea de functii efectuate si riscuri asumate de x si x, conform legislatiei de preturi de transfer. De

asemenea, între ajustarea de rezultat aplicată și activitatea prestată de x nu există o legătură directă.

Riscurile și funcțiile asumate de x prin contract influențează parțial costurile societății, deci influențează parțial rezultatul obținut, însă rezultatul este influențat și de veniturile societății care sunt complet independente de riscurile și funcțiile asumate de x.

Dacă se acceptă existența unui serviciu în sfera TVA, stabilirea prestatorului acestui serviciu ar depinde de sensul de efectuare a plății. Astfel, ar trebui să se determine mai întâi direcția unei plăți și apoi să se determine cine a prestat un serviciu, în funcție de cine ar încasa bani la încheierea unui exercițiu financiar, lucru inacceptabil din perspectiva rigorilor instituite de legislația fiscală.

În ipoteza că în speta există un serviciu în sfera TVA prestat de x către x, atunci TVA aferentă este deductibilă, întrucât acest serviciu este în folosul activității taxabile a x (închirierea și vânzarea de macarale).

Organele de inspecție fiscală nu au aplicat corect mecanismul taxării inverse și nu au respectat principiul proporționalității, prin impunerea unor solicitări excesive. Documentele prezentate pentru a demonstra asumarea de riscuri și funcții de către x în legătură cu activitatea x reprezintă documente justificative care atestă realitatea prestării serviciilor în cauză. Societatea invocă decizia nr. x emisă de DGFPB.

Potrivit principiului *accessorium sequitur principale*, contestatara consideră că nu datorează nici accesoriile aferente TVA stabilite în sarcina sa.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ x, AFCM București a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MJ x, prin care s-au stabilit următoarele:

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

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

3.1. Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x:

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFPB se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală contestată nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată și accesorii ale acestora și nici nu vizează măsuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte măsuri de îndeplinit de către societate, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența Serviciului soluționare contestații.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x, organele de inspectie fiscala au dispus societatii rectificarea declaratiei recapitulative 390 privind livrarile /achizitiile /prestarile intracomunitare aferenta lunii mai 2013 prin declararea corecta a achizitiilor de servicii de la operatorul intracomunitar x - VAT x.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."

"Art. 209 (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control. (...)"

De asemenea, OMFP nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

Intrucat masurile dispuse in sarcina **SC x SRL** nu vizeaza nici stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat si nici masuri de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, care stabileste:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente. "

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti, in calitate de organ fiscal emitent al Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

3.2 Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei aferenta facturilor nr. x si nr. x emise de x:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA in suma de x lei aferenta facturilor nr. x si nr. x emise de x, in conditiile in care argumentele si documentele societatii nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta facturilor nr. x si nr. x emise de x, reprezentand "equalization 2011" si "equalization 2012", pe motiv ca aceasta nu a facut dovada prestarii serviciilor si necesitatea efectuarii acestor servicii in scopul operatiunilor taxabile, contrar dispozitiilor art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal; sumele reprezentand egalizari au fost declarate de catre societate in declaratiile recapitulative 390, drept "servicii" si in deconturile din lunile iunie si octombrie 2012, atat ca taxa deductibila, cat si ca taxa colectata.

In drept, potrivit art. 133, art. 150 si art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 133 (2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare **este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.** Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită."

"Art. 150 (2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5)."

"Art. 157. - (1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 **va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său,** pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2)-(6)."

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"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; [...]."

"Art. 146. - (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;

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2)-(6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1) (...)."

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata taxei conform prevederilor art. 150 alin. (2) din Codul fiscal, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal. Prin urmare, legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, persoana impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, **în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal**, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta următoarele:

1. Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta facturilor nr. x si nr. x emise de x, reprezentand "equalization 2011" si "equalization 2012", pe motiv ca societatea nu a facut dovada prestarii serviciilor si necesitatea efectuarii acestor servicii in scopul operatiunilor taxabile, contrar dispozitiilor art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal.

2. Sumele reprezentand egalizari din facturile nr. x si nr. x emise de x au fost declarate de catre contestatara in declaratiile recapitulative 390, drept "servicii" si in deconturile din lunile iunie si octombrie 2012, atat ca taxa deductibila, cat si ca taxa colectata.

3. Prin adresa nr. x, organele de control au solicitat Biroului de Informatii Fiscale din cadrul DGRFPB transmiterea catre organele competente din x a formularului de schimb de informatii SCAC, in vederea obtinerii informatiilor referitoare la tranzactiile desfasurate de contribuabil cu firma x.

Din analiza informatiilor si a documentelor transmise prin adresa nr. x, a rezultat faptul ca x a declarat initial tranzactiile cu SC x SRL ca fiind livrari de bunuri. Ulterior, declaratiile au fost rectificate, in sensul declararii tranzactiilor ca "servicii".

4. Cu privire la achiziitiile declarate de SC x SRL in timpul inspectiei fiscale au fost anexate urmatoarele documente (atasate si la dosarul cauzei), din analiza carora rezulta urmatoarele:

A. Urmare intocmirii dosarului preturilor de transfer, **SC x SRL** (societatea operationala) a incheiat in data de 24.01.2012, cu x (societatea mama), un contract potrivit caruia:

"2.2 Societatea operationala va achizitiona si detine toate produsele. Aceasta va raspunde pentru vanzarea si inchirierea produselor si pentru prestarea serviciilor. (...)

2.3 Societatea mama isi va asuma cele mai importante responsabilitati de afaceri ale societatii operationale si prin urmare va decide asupra cadrului si termenilor in temeiul carora se vor desfasura activitatile mentionate la articolul 3. (...)

4.1 Societatea mama suporta din punct de vedere operational majoritatea responsabilitatilor de afaceri, precum: strategia si planificarea, negocierea contractelor (cadru) cu furnizorii terti, negocierea termenilor si conditiilor contractelor de finantare, inginerie, finante, managementul flotei centrale, managementul calitatii si sigurantei. (...)

4.2 Societatea mama se obliga sa suporte cele mai importante riscuri economice cu privire la activitatea societatii operationale, cu conditia ca aceasta din urma sa respecte indrumarile, procedurile si deciziile societatii mama in aceasta privinta.

Articolul 5 - Onorariu

5.1 Activitatile societatii operationale si atributiile societatii mama vor fi remunerate in conformitate cu art. 5.2.

5.2 Remuneratia va fi egala cu suma necesara pentru plasarea societatii operationale in pozitia corespunzatoare activitatilor pe care le desfasoara si a riscurilor pe care le suporta. Aceasta pozitie va fi determinata prin acord reciproc intre parti si se va baza pe metoda marjei tranzactionale nete, toate in conformitate cu Liniile directoare OECD privind preturile de transfer, dupa cum sunt descrise in anexa 3 la prezentul contract.

5.3 In situatia in care societatea mama, in conformitate cu art. 5.2 va avea dreptul la un onorariu din partea societatii operationale pentru activitatile sale descrise in articolul 4, societatea mama va emite la finalul fiecarui an o factura catre societatea operationala. Societatea operationala trebuie sa suporte orice TVA care va fi autoevaluata pentru onorariul calculat de societatea mama in conformitate cu legislatia sa locala in materie de TVA."

Conform Anexei 3 a contractului "Remuneratia pentru activitatile desfasurate de parti:

"(...) Onorariul se va calcula dupa cum urmeaza:

*In cazul in care MPPI a Societatii Operationale este mai mare de 2.74%, **societatea mama va emite o factura catre societatea operationala** pentru diferenta dintre PNPI realizata si MPPI de 2.74%.*

Calculul conform principiului deplinei concurențe al MPPI de (-) 0.71% și 2.74 % pentru orice an financiar dat va fi discutat și agreat între părți, în temeiul situațiilor financiare anuale provizorii și va fi corectat ulterior, dacă este necesar, în temeiul situațiilor financiare anuale auditate și aprobate.”

B. Actul adițional nr. x cu privire la contractul anterior;

C. Raportul (draft) privind dosarul preturilor de transfer întocmit de x;

D. Corespondența purtată prin poșta electronică între domnul x și diverse persoane din cadrul x cu privire la flota de macarale deținută de x SRL;

E. Minutele ședințelor de consiliu de administrație al societății ținute la x în data de **06.10.2009, 10.12.2009, 31.05.2011, 18.03.2014;**

F. O serie de facturi emise de x către SC x SRL, în data de 14.12.2010, cu privire la livrarea de componente de macara și emise de x, în data de 18.01.2011 cu privire la livrarea unor colete (nu se menționează în clar care este obiectul livrarilor);

G. Decizia consiliului de administrație al x din data de **18.09.2014.**

Potrivit contractului încheiat între cu x, în calitate de societate mamă și contestatara, în calitate de societate operațională, societatea operațională va plăti societății mame un onorariu pentru activitățile sale descrise în articolul 4 din contract privind strategia și planificarea, negocierea contractelor (cadru) cu furnizorii terți, negocierea termenilor și condițiilor contractelor de finanțare, inginerie, finanțe, managementul flotei centrale, managementul calității și siguranței, în legătură cu care societatea mamă va emite la finalul fiecărui an o factură către societatea operațională; mai mult, societatea operațională trebuie să suporte orice TVA care va fi autoevaluată pentru onorariul calculat de societatea mamă în conformitate cu legislația sa locală în materie de TVA.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele societății privind lipsa unui serviciu în sfera TVA, având în vedere următoarele considerente:

- din cuprinsul contractului rezultă atât natura achizițiilor de la x, respectiv achiziția de servicii, cât și modalitatea de remunerare a acestora;

- sumele reprezentând egalizări din facturile nr. x și nr. x emise de x au fost declarate de către însăși contestatara în declarațiile recapitulative 390, drept “servicii” și în deconturile din lunile iunie și octombrie 2012, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată;

- x a declarat tranzacțiile cu SC x SRL ca fiind livrări de servicii.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă ca SC x SRL, în calitate de persoană impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, **în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal**, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile, se retin urmatoarele:

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

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

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 achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.*

Dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA. In acest sens jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

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

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective**

care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Conform pct. 20 din cauza Curtii Europene de Justitie C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, **dreptul de deducere ramane dobandit cand contribuabilul n-a putut sa utilizeze bunurile sau serviciile in cadrul operatiunilor sale taxabile din motive straine vointei sale.** Totodata, potrivit pct. 22 din aceeaasi hotarare, cand aceste circumstante sunt straine de vointa contribuabilului, care l-au impiedicat sa utilizeze bunurile sau serviciile care au generat deducerea taxei aferenta achizitiilor destinate realizarii operatiunilor sale taxabile, nu exista niciun risc de frauda sau de abuz putand sa justifice o rambursare ulterioara.

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

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv si in folosul propriilor operatiuni taxabile.**

Or, in speta, societatea nu a facut dovada ca achizitiile de servicii reprezentand "equalization 2011" si "equalization 2012", potrivit facturilor nr. x si nr. x emise de x, sunt efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile, cata vreme documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale, atasate la dosarul cauzei, nu au caracterul unor rapoarte de activitate din care sa rezulte natura serviciilor achizitionate, numarul de ore prestate pentru fiecare operatiune in parte, resursele umane si materiale folosite, modalitatea de calcul a tarifelor stabilite pentru serviciile facturate; s.a.

Mai mult:

- in parte, acestea sunt ulterioare facturilor care fac obiectul cauzei supusa solutionarii (de ex: Actul aditional nr. x, Decizia consiliului de administratie al x din data de 18.09.2014, minuta sedintei de consiliu de administratie al societatii tinuta la x in data de 18.03.2014, s.a.);

- societatea nu a prezentat motivele de fapt pentru care considera ca fiecare dintre documentele atasate reprezinta un document relevant in sustinerea cauzei; de exemplu, nu se poate stabili o legatura intre facturile de egalizare nr. x si nr. x si emailul din data de **17.12.2008** transmis de domnul x catre persoane din cadrul x cu privire la flota de macarale detinuta de x SRL, intre facturile respective si email-urile din cursul anului 2010 transmise unor persoane din cadrul aceleiasi societati sau facturile emise de x catre SC x SRL, in data de 14.12.2010, cu privire la livrarea de componente de macara, etc;

- societatea nu a prezentat documente suplimentare in sustinerea contestatiei, conform dispozitiilor art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, desi cunostea punctul de vedere al organelor de control cu privire la cauza supusa solutionarii.

De asemenea, invocarea dreptului de deducere a TVA prin faptul ca a pus la dispozitia organelor de control toate probele necesare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat, astfel cum a fost retinut anterior:

- facturile nu contin detalii privind modalitatea de realizare a contractului din data de 24.01.2012, data/ora/locatia desfasurarii activitatilor, etc.

- societatea nu a facut dovada ca au fost intocmite rapoarte detaliate de activitate sau orice alte documente din care sa rezulte serviciile achizitionate; or, simpla mentiune pe facturi "equalization 2011/2012" nu este suficienta pentru a justifica faptul ca serviciile facturate au si fost prestate efectiv in folosul propriilor operatiuni;

- simpla prezentare a contractului de prestări de servicii si a facturilor emise în baza acestuia care nu prezinta in detaliu modalitatea de realizare a contractului, nu este suficientă pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adăugată, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă **numai în măsura în care societatea justifică cu documente** *numarul de ore prestate pentru fiecare operatiune in parte, resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza, modalitatea de calcul a tarifelor stabilite pentru serviciile prestate facturate; s.a.*

Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea 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 contestatarii.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, in raport de motivatiile dezvoltate prin contestatia formulata, invocarea unor concluzii din jurisprudenta comunitara in materie de TVA, altminteri corecte, **este insuficienta in masura in care contestatara nu a prezentat si dovezi** din care sa reiasa ca serviciile au fost achizitionate in folosul propriilor operatiuni taxabile, desi potrivit art. 206 alin. 1 lit d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

”Art. 206. – (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...] d) dovezile pe care se intemeiaza”.

Drept pentru care, contestatia formulata de **SC x SRL**, urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente in ceea ce priveste TVA in suma de x lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x emisa de AFCM Bucuresti.

3.3 Referitor la TVA colectata in suma de x lei aferenta facturii nr. x emisa de x:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei aferenta facturii nr. x emisa de x, in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala si din decizia de impunere atacata nu rezulta care sunt motivele avute in vedere la reincadrarea tranzactiei respective.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in temeiul dispozitiilor art. 11 alin 2 din Codul fiscal, societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei aferenta facturii nr. x emisa de x, reprezentand "equalization 2012", pe motiv ca aceasta nu a putut face dovada necesitatii efectuarii tranzactiei; suma reprezentand "egalizari" nu a fost declarata in declaratia recapitulativa 390 si nici in decontul din luna mai 2013.

In drept, conform dispozitiilor art. 43 si art. 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 43 (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- (...) e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept."

"Art. 94 (1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, **respectării prevederilor legislației fiscale și contabile**, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

"Art. 109 (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă **constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal**.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, **motivată în drept și în fapt**, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate".

Potrivit dispozitiilor legale mai sus invocate, constatările organelor de inspectie fiscala care trebuie sa fie prezentate din punct de vedere faptic si legal stau la baza emiterii deciziei de impunere pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate.

Se retine ca actul administrativ fiscal trebuie să cuprindă în mod obligatoriu motivele de fapt, precum și motivele de drept prezentate în mod clar, coerent și complet, care au stat la baza emiterii acestuia.

În speta, organele de inspecție fiscală au constatat că, în temeiul dispozițiilor art. 11 alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (**unicul temei de drept invocat în susținerea acestui capăt de cerere**), societatea avea obligația de a colecta TVA în suma de x lei aferentă facturii nr. x emisă de x, reprezentând "equalization 2012", pe motiv că aceasta nu a putut face dovada necesității efectuării tranzacției. De altfel, au reținut și faptul că suma reprezentând "egalizări 2012" din factura nr. x emisă de x, nu a fost declarată în declarația recapitulativă 390 și nici în decontul din luna mai 2013.

Potrivit art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 11 (2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot **ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane**, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuielile cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică."

Se retine că prevederile art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se referă la ajustarea prețului tranzacțiilor între persoanele afiliate și nu sunt aplicabile și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în același sens fiind și punctele de vedere ale Direcției Prețuri de Transfer - Analiza de Risc - Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul ANAF și Direcției generale legislație Cod fiscal din cadrul MFP, exprimate prin adresele nr. x și nr. x, anexate la dosarul cauzei.

Mai mult, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că factura fiscală nr. x reprezentând "equalization 2012", a fost emisă de x, în baza contractului încheiat în data de 24.01.2012 și în aceleași condiții ca și facturile de egalizare nr. x și nr. x, rezultă că, astfel cum a fost reținut la pct. 3.2 din prezenta decizie, SC x SRL, în calitate de persoană impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă (4426 = 4427).

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu si-a indeplinit obligatiile prevazute la art. 157 alin 2 din Codul fiscal, motiv pentru care aveau obligatia de a dispune contestatarea aplicarea prevederilor respective, urmand ca problema platii efective a TVA sa se puna numai in situatia in care societatea nu ar avea drept de deducere a taxei aferenta achizitiilor pentru neindeplinirea condițiilor stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal.

Se retine ca, in acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei generale de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP exprimat prin adresa nr. x, anexata la dosarul cauzei.

Or, in speta, organele de control nu au dispus contestatarea aplicarea dispozitiilor art. 157 alin 2 din Codul fiscal si nici nu au analizat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor reprezentand reprezentand "equalization 2012", potrivit facturii fiscale nr. x, ci au procedat la colectarea TVA in suma de x lei, precizand ca temei de drept numai dispozitiile art. 11 alin 2 din Codul fiscal, care, asa cum am subliniat anterior, nu sunt aplicabile cauzei supusa solutionarii.

In speta sunt aplicabile si prevederile art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 94 (2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

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

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale** a societatii si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze **toate informatiile si documentele** pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Tinand cont de aspectele prezentate, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv urmeaza a se **desfiinta in parte** Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x emisa de AFCM Bucuresti, cu privire la TVA in suma de x lei .

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipuleaza:

„ **11.5.** În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Prin urmare, organele de inspectie fiscala vor proceda la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

3.4 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma totala de x lei (x lei + x lei) stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x :

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca societatea datoreaza accesoriile in suma de x lei, in conditiile in care la pct. 3.2 al prezentei decizii s-a dispus respingerea in parte a contestatiei cu privire la debitul in suma de x lei reprezentand TVA, iar la pct. 3.3 s-a dispus desfiintarea in parte a deciziei de impunere atacata cu privire la TVA in suma de x lei reprezentand TVA.

In fapt, intrucat organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza TVA in suma de x lei, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x au calculat accesorii in suma de x lei (x lei + x lei), pentru perioada 25.07.2012 - 20.03.2015.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« **Art.120 (1)** Dobânzile 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, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Începând cu data de 03.06.2013, respectiv cu data de 01.07.2013, art. 120 și art. 120¹ s-au modificat după cum urmează:

“Art. 120 (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a 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.

Alineatul (1) a fost modificat prin punctul 1. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 03.06.2013.

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

“Art. 120¹ (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.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. În cazul diferențelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală dobânzile 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 contestate în suma totală de x lei (x lei + x lei) lei, individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MJ x, se reține că stabilirea acestor obligații de plată în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care la pct. 3.2 al prezentei decizii s-a dispus respingerea în parte a contestației cu privire la debitul în suma de x lei reprezentând TVA, iar la pct. 3.3 s-a dispus desființarea în parte a deciziei de impunere atacată cu privire la TVA în suma de x lei reprezentând TVA, în temeiul principiului de drept “accessorium sequitur principale”, urmează a se dispune:

- **respingerea în parte** a contestației formulată de societate cu privire la accesoriile în suma totală de x,

- **desființarea în parte** a contestației formulată de societate cu privire la accesoriile în suma totală de x,

individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MJ x.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11, art. 133, art. 145, art. 146, art. 150 și art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și 45 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.

44/2004, art. 7, art. 43, art. 94 alin. (2), art. 109, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 205, art. 209, art. 216 (1) si (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 5.3, 11.5 - 11.7 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, OMFP nr. 1939/2004

DECIDE

1. Transmite, spre competenta solutionare, Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti, capatul de cerere al contestatiei formulata de **SC x SRL**, cu privire la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

2. Respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC x SRL**, cu privire la TVA in suma de in suma de x lei si accesoriile in suma totala de x individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x emisa de AFCM Bucuresti.

3. Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x emisa de AFCM Bucuresti, cu privire la TVA in suma de x lei si accesoriile in suma totala de x, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel/ Tribunalul Bucuresti, in functie de cuantumul sumei contestate.