

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI**

**DECIZIA NR. 22**  
**din 24.03.2011**

privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. T S.R.L.** ,  
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani  
sub nr. I/.../2011

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J. - a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscala Botosani, prin adresa nr. IV/.../2011, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../2011, asupra solutionarii contestatiei formulata de **S.C. T S.R.L.** cu sediul in judetul Botosani.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata (TVA) in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, stabilitas suplimentar de Activitatea de Inspecție Fiscala Botosani prin Decizia de impunere nr.../2010 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010.

De asemenea, societatea contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. IV/.../2010, pentru care competenta de solutionare revine Activitatii de Inspecție Fiscala Botosani, ca organ fiscal emitent al acestui act administrativ fiscal.

D.G.F.P.J. Botosani constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se investeste cu solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine:

**I. S.C. T S.R.L.** solicita anularea totala a Deciziei de impunere nr.../2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. IV /.../2010 pentru suma totala de ... lei, compusa din ... lei diferenta de TVA si ... lei majorari de intarziere aferente.

In sustinerea contestatiei, SC T SRL, invoca urmatoarele argumente de fapt:

- Cu privire la diferenta de TVA in suma de ... lei, reprezentind TVA deductibila dedusa de societate in mod nelegal si nejustificat ca urmare a primirii si inregistrarii unei facturi privind un avans de la SC L SRL, societatea contestatoare motiveaza ca urmare incheierii unui contract de antrepriza lucrari nr. 1/09.03.2010, SC L SRL s-a obligat sa execute pentru contestatoare lucrari de constructie in valoare de ... lei (TVA inclus) pe o perioada de 5 ani.

Inainte de inceperea lucrarilor SC L SRL a emis facturta nr.../2010 in valoare de ... lei, din care ... lei – avans lucrari si ... lei TVA 19%.

Fata de faptul ca societatea contestatoare nu a platit avansul, SC L SRL, prin adresa nr.../2010, a reziliat unilateral contractul nr. 1/09.03.2010, totodata a expediat factura nr.../2010 de stornare a facturii nr.../2010.

Factura de avans nr.../2010 a fost inregistrata in decontul de TVA pentru luna martie 2010 si factura nr.../2010 a fost inregistrata in decontul de TVA pentru luna septembrie 2010, astfel societatea contestatoare considera ca a reglat TVA in suma de ... lei.

Societatea contestatoare mai face referire la o Decizie de impunere nr.../2010, care de fapt este Decizia de impunere nr.../2009 si priveste o inspectie fiscala precedenta conform RIF. nr. IV/.../2009.

- Cu privire la diferenta de TVA in suma de ... lei, diferenta de TVA deductibila aferenta achizitiilor din luna ianuarie 2010 de la SC A SRL a unui numar de ... bucati anvelope de diferite dimensiuni in valoare totala de ... lei, din care TVA deductibila in suma de ... lei, pentru care societatea nu poate proba realitatea acestei achizitii si utilizarea bunurilor in cauza in scopul operatiunilor taxabile: societatea contestatoare mentioneaza ca in perioada 05.01-29.01.2010 a efectuat achizitia unui nr. de ... buc. anvelope de diferite dimensiuni de la SC A SRL Botosani, cu facturi fiscale achitate cu numerar. Contestatoarea mentioneaza ca toate facturile contin elementele legale cerute de lege. Toate anvelopele au fost achizitionate pentru echiparea parcului auto al societatii contestatoare, au fost inregistrate in mod legal si au fost predate, pe baza bonurilor de consum, catre conducatorii auto.

- Cu privire la diferenta de TVA in suma de ... lei, ce reprezinta TVA colectata aferenta veniturilor in suma de ... lei neinregistrate de societate ca urmare a efectuarii unor lucrari in suma de ... lei inclusiv TVA de 19% pe cheltuiala sa in contul si pentru SC D SRL, la Primaria C, judetul Botosani, obiectiv – amenajare centru civic, societatea contestatoare mentioneaza ca organele de inspectie fiscala au luat in considerare Procesul verbal de inventariere intocmit de Curtera de Conturi si inregistrat la Primaria Comunei C sub. nr. 619/16.04.2009 prin care s-au constatat lucrari neefectuate in quantum de ... lei. De asemenea, petenta mentioneaza ca organul de inspectie a constatat ca lucrarile ce erau neefectuate la data de 16.04.2009, au fost receptionate de Primaria C la data de 09.11.2009, conform procesului verbal nr. 1097/09.11.2009 si lucrarile nu se regasesc in devizele de lucrari intocmite de societatea contestatoare insusite de beneficiarul Primaria C.

Contestatoarea mentioneaza ca organul de inspectie fiscala in mod subiectiv a considerat ca lucrarile in cauza au fost executate de aceasta in virtutea contractului de cesiune lucrari de la SC D SRL cu nr. 213/30.10.2008. Contestatoarea mentioneaza ca nu a efectuat lucrarile in cauza, nu le-a inclus in devizele ei de lucrari, si in consecinta nu a emis facturi pentru acestea, motiv pentru care considera nu i se poate imputa plata sumei de ... lei TVA colectata, aferenta unor presupuse venituri neinregistrate de contestatoare ca urmare a unor lucrari efectuate la Primaria C in baza contractului de cesiune lucrari nr. 213/30.10.2008.

- Cu privire la diferenta de TVA in suma de ... lei, reprezentand diferenta de TVA deductibila aferenta achizitiilor a caror realitate nu a fost justificata de catre SC T SRL, contestatoarea mentioneaza ca nu i se poate imputa acesteia faptul ca

furnizorul SC E IASI nu a depeș deconturile de TVA pe anul 2010, ca nu a declarat livrarile către contestatara și ca este radiată de la ORC IASI.

De asemenea, menționează ca pentru întreaga cantitate de cereale achiziționate s-au emis facturi fiscale care s-au achitat cu numerar, marfa a fost recepționată de către contestatoare și apoi a fost livrată clienților, a înregistrat venituri care au fost declarate și impozitate corespunzător, ca diferența între valoarea vindută și valoarea cumpărată, respectiv, adaosul comercial.

- Cu privire la diferența de TVA în suma de ... lei, reprezentând diferența de TVA deductibilă pentru luna mai 2010, această este aferentă achiziției unui autoturism marca "Mercedes" cu un număr de cinci locuri inclusiv cel al conducătorului auto, societatea contestatoare motivează ca autoturismul achiziționat este utilizat pentru transportul personalului la locul unde are lucrări de efectuat, este utilizat de directorul administrativ care are ca sarcini de serviciu prospectarea pieței, identificarea potențialilor clienți, furnizori, încheierea și urmărirea derulării contractelor comerciale și ca organele de inspecție în mod nejustificat nu au acordat dreptul de deducere a TVA în suma de ... lei.

- Cu privire la diferența de TVA în suma de ... lei, reprezentând diferența de TVA colectată aferentă unei diferențe din valoarea situației de lucrări din august 2009 efectuate de societate și acceptate de beneficiarul Primăria C nefacturate beneficiarului, societatea contestatoare motivează ca de fapt nu a efectuat în totalitate lucrările cuprinse în situația de lucrări acceptată de beneficiarul Primăria C în valoare de ... lei - baza de impozitare, nu a întocmit proces verbal de recepție finală și ca urma să întocmească factura finală la terminarea lucrărilor.

De asemenea, petenta menționează ca datorită faptului că lucrările pentru Primăria C nu au fost încă finalizate, consideră ca în mod nejustificat organul de inspecție a stabilit în sarcina contestatoarei diferența de TVA în suma de ... lei.

- Cu privire la majorările de întârziere aferente TVA în suma totală de ... lei, constând în dobânzi în suma de ... lei și penalități de ... lei, contestatoarea nu prezintă motivații sau argumente care să justifice că accesoriile sunt nedatorate.

- În susținerea contestației, SC T SRL Botosani, nu invocă prevederi ale legii fiscale cu privire la stabilirea de către organul de inspecție fiscală a diferenței de TVA în suma de ... lei și a majorărilor de întârziere în suma de ... lei, societatea întemeindu-și contestația doar pe baza prevederilor art. 205-207 din Codul de procedură fiscală referitoare la procedura de soluționare a contestațiilor.

- Petenta susține că în dovedirea contestației înțelege să se folosească de probă cu actele anexate raportului de inspecție fiscală existente la organele de inspecție fiscală și de documentele care îi vor fi solicitate pe parcursul soluționării contestației.

- Contestația critică și procedura de efectuate a inspecției fiscale și solicită ca soluționarea contestației să se facă cu aplicarea prevederilor art. 9, 212 și 213 din Codul de procedură fiscală.

**II.** Prin Decizia de impunere nr.../2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. IV /.../2010, Activitatea de Inspecție Fiscală Botosani a stabilit pentru SC T SRL o diferență de TVA suplimentară de plată în suma de ... lei, care este compusă din:

- ... lei, reprezentind TVA deductibila dedusa de societate in mod nelegal si nejustificat ca urmare a primirii si inregistrarii unei facturi privind un avans de la SC L SRL;

- ... lei, reprezentind diferenta de TVA deductibila aferenta achizitiilor din luna ianuarie 2010 de la SC A SRL a unui numar de ... bucati anvelope de diferite dimensiuni in valoare totala de ... lei, din care TVA deductibila in suma de ... lei, pentru care societatea nu poate proba realitatea acestei achizitii si utilizarea bunurilor in cauza in scopul realizarii operatiunilor taxabile;

- ... lei, reprezentand TVA colectata aferenta veniturilor in suma de ... lei neinregistrate de societate ca urmare a efectuarii unor lucrari in suma de ... lei inclusiv TVA de 19% pe cheltuiala sa in contul si pentru SC D SRL, la Primaria C, judetul Botosani, pentru - obiectivul – amenajare centru civic;

- ... lei, reprezentand diferenta de TVA deductibila, aferenta achizitiilor a caror realitate nu a fost justificata de catre SC T SRL;

- ... lei, reprezentand diferenta de TVA dedusa nelegal pentru luna mai 2010, acesasta fiind aferenta achizitiei unui autoturism marca “Mercedes” cu un numar de cinci locuri inclusiv cel al conducatorului auto;

- ... lei, reprezentand diferenta de TVA colectata aferenta unei diferente din valoarea situatiei de lucrari din august 2009 efectuate de societate si acceptate de beneficiarul Primaria C, dar nefacturate beneficiarului.

Pentru neplata la termen a diferentei de TVA in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere aferente TVA pentru perioada 01.09.2009 - 27.12.2010 in suma de ... lei.

Prin referatul de inaintare, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

**III.** Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatoare, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

Obiectul contestatiei: taxa pe valoarea adaugata.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.09.2009 - 31.05.2010.

**1. Referitor la capatul de cerere privind diferenta de taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte cu privire la exigibilitatea dreptului de deducere a TVA aferenta unei facturi de avans privind executarea unor lucrari, factura primita si inregistrata de contestatoare in perioada supusa inspectiei fiscale, in conditiile in care acesta nu a efectuat plata avansului facturat si nici lucrarea nu s-a efectuat pana la data finalizarii inspectiei fiscale.**

**In fapt**, contestatoarea a inregistrat in contabilitate factura seria BT nr.../2010 emisa de SC L SRL in valoare totala de ... lei, din care ... lei valoarea lucrarilor si TVA in suma de ... lei, reprezentind avans contract de antrepriza nr. 1/09.03.2010 in valoare totala de ... lei inclusiv TVA, perioada de executare fiind de 5 ani, iar factura reprezinta 1/10 din valoarea contractului mentionat.

TVA in suma de ... lei din factura mentionata a fost dedusa de contestatoare, insa organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea in mod nelegal si

nejustificat a dedus TVA in suma de ... lei, intrucat factura privind avansul nu a fost platita emitentului - SC L SRL.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 134 indice 1 alin.(1), art. 134 indice 2 alin.(1) si (2) lit.b) si cele ale art. 145 alin.(1) si (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

- *“art. 134<sup>1</sup>. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”*

- *“art. 134<sup>2</sup>. - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;“*

- *“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;”.*

Potrivit acestor prevederi legale, exigibilitatea taxei pe valoare adăugată intervine, de regula, la data la care are loc faptul generator. În cazul avansurilor, exigibilitatea taxei pe valoare adăugată **este anticipată** faptului generator și intervine la data încasării avansului, prin avans înțelegându-se **incasarea parțială sau integrală a contravalorii serviciilor înaintea prestării acestora.**

Din dosarul cauzei, se reține că în vederea determinării diferenței de TVA deductibilă de ... lei, organul de inspecție a efectuat un control încrucișat la SC L SRL, fapt consemnat în procesul verbal de control încrucișat efectuat la această societate, actul fiind înregistrat la D.G.F.P.J. Botosani - Activitatea de inspecție fiscală cu nr. IV/.../2010, din care a rezultat că avansul în suma totală de ... lei din care TVA de ... lei, nu a fost plătit de societatea contestatoare.

Cu privire la controlul încrucișat efectuat la SC L SRL organele de inspecție fiscală au constatat că:

- SC L SRL a emis către SC T SRL factura seria BT nr.../2010 în valoare de ... lei, reprezentând avans contract de antrepriza nr. 1/09.03.2010 în valoare totală de ... lei inclusiv TVA, perioada de executare fiind de 5 ani, iar factura reprezintă 1/10 din valoarea contractului menționat;

- SC L SRL a înregistrat factura menționată în evidența contabilă în registrul jurnal aferent lunii martie 2010 la poziția nr. 10 și 11 prin articolele contabile 4111 - clienți = 419 - clienți creditori/... lei și 4111- clienți = 4427 - tva colectată/... lei, deasemenea, societatea a înregistrat factura menționată și în jurnalul de vânzări, a

declarat TVA colectata in suma de ... lei in decontul aferent lunii martie 2010, dupa la AFPM Botosani cu nr. 22418/6/30.04.2010 si a fost inclus in declaratia informativa - formular 394 pentru sem. I/2010;

- SC L SRL, nu avea posibilitatea executarii serviciilor de constructii conform contractului nr. 1/09.03.2010, conform documentelor contabile si a balantelor de verificare la 31.03.2010 si la 30.06.2010, nu are inregistrate nici un fel de mijloace fixe, nu are inregistrate decontari cu salariatii si nu a inregistrat alte tranzactii decit cea de ... lei aferenta facturii nr. BT nr.0051/10.03.2010, deasemenea la 30.06.2010 societatea avea inregistrate obligatii neachitate la bugetul de stat in valoare totala de ... lei din care suma de ... lei – TVA de plata (sold creditor cont 4423) si ... lei impozit pe profit (sold creditor cont 441);

- Conform fisei sintetice totale din evidenta informatizata din cadrul AFPM Botosani editata la 29.09.2010, SC L SRL are obligatii de plata cu titlu de TVA de plata in suma de ... lei;

- Creanta cesionata de SC T SRL catre SC L SRL in suma de ... lei, reprezinta contravaloarea facturii nr../2010 emisa de cesionar catre beneficiarul PRIMARIA COMUNEI D pe baza situatiei de lucrari din luna iulie 2009, situatie care a generat efecte fiscale care au fost reflectate in Raportul de inspectie fiscala precedent nr. IV/.../2009 si in Decizia de impunere nr../2009.

- Avansul in suma de ... lei in scris in factura nr. BT .../2010 nu este efectiv incasat, creanta de incasat preluata prin cesiune in suma de ... lei – considerata ca avans, nu este certa, este litigioasa si sunt elemente care releva ca aceasta este sub valoarea mentionata datorita faptului ca cedentul nu a efectuat intreaga cantitate de lucrari facturata cu fact .../2010 si nu s-a efectuat receptia finala, creanta in cauza nu este recunoscuta de debitorul Primaria D.

De asemenea, cu ocazia controlului efectuat la SC T SRL in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa din 31.05.2010 organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- factura nr. BT .../2010 in valoare de ... din care TVA de ... lei a fost stornata de societatea emitenta SC L SRL prin intocmirea facturii de stornare nr. BT .../2010, fapt comunicat si D.G.F.P.J. Botosani - Activitatea de inspectie fiscala cu adresa nr. IV/.../2010 la care anexeaza adresa nr../2010 si factura de stornare nr. BT .../2010;

- factura de stornare nr. BT .../2010, a fost inclusa de societate in decontul de TVA aferent lunii septembrie 2010, dupa la organul fiscal teritorial cu nr../2010, la rindul 28 regularizari taxa dedusa si a fost inregistrata in registrul jurnal pentru luna septembrie 2010 la pozitiile 106 si 107 prin articolele contabile 4091 – furnizori debitori = 401.01- furnizori/-... lei si 4426 - TVA deductibila = 401.01 - furnizori/-... lei;

- contractul de prestari servicii nr. 1/09.03.2010 nu contine nici un fel de anexe, desi se specifica in contract ca acesta contine anexe;

- furnizorul SC L SRL, de la data de 09.03.2010, data incheierii contractului si pina la 01.09.2010 - data inceperii inspectiei fiscale, nu a efectuat nici un demers pentru realizarea contractului.

Avind in vedere valoarea contractului de antrepriza nr. 1/09.03.2010 de ... lei inclusiv TVA de 19%, termenul de realizare de cinci ani de la semnare, faptul ca antreprenorul - SC L SRL nu detine nici un fel de baza materiala si resurse umane pentru realizarea contractului, faptul ca de la data de 09.03.2010 pina la 01.09.2010 - data inceperii inspectiei fiscale partiale, nu a efectuat nici un demers pentru realizarea contractului, faptul ca nu s-a platit efectiv nici un avans, faptul ca lipsesc anexele specificate in contractul de antrepriza, ca societatea nu a platit pina la data prezentului nici o suma in contul TVA de plata de ... lei, conduc la concluzia ca sunt indicii clare ca factura nr. BT .../2010 in valoare de ... lei din care TVA de ... lei a fost intocmita in mod nelegal si nejustificat.

In concluzie, din verificarile efectuate, a rezultat ca SC L SRL a facturat TVA de ... lei in mod nelegal, fara ca avansul sa fie incasat, fapt ce a condus ca SC T SRL, sa deduca in luna martie 2010, in mod nelegal si nejustificat TVA in aceeasi suma de ... lei, fapt ce a condus la inregistrare de TVA de rambursat, solicitat la rambursare conform decont nr. 37008/175/25.06.2010.

Organul de inspectie mentioneaza ca o prima perioada de inspectie privind TVA a fost de la 01.09.2009 - 31.05.2010, data pentru care sa solicitat rambursarea de TVA, iar o a doua perioada a fost de la 01.06 - 31.07.2010 si ca desi la 30.09.2010 societatea contestatoare regleaza diferenta de TVA de ... lei prin inregistrarea facturii de stornare, a procedat eronat, corectia putea fi efectuata numai in conformitate cu prevederile art. 159 alin. (3).din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca petenta nu a achitat factura seria BT nr.../2010 emisa de SC L SRL reprezentind avans contract de antrepriza in valoare totala de ... lei, din care ... lei valoarea lucrarilor si TVA in suma de ... lei.

Astfel, retinerile organelor de inspectie fiscala sunt conforme cu legislatia in materie intrucat societatea nu a achitat facturile cu mentiunea avans primite de la furnizorul SC L SRL pana la data la care s-a efectuat inspectia fiscala, societatea neancadrandu-se la exceptiile prevazute de lege privind exigibilitatea TVA care este anticipata faptului generator numai in conditiile in care avansul este si achitat efectiv.

Sustinerile contestatoarei potrivit carora SC L SRL, prin adresa nr.../2010, a reziliat unilateral contractul nr. 1/09.03.2010, totodata a expediat factura nr.../2010 de stornare a facturii nr.../2010, iar factura de avans nr.../2010 a fost inregistrata in decontul de TVA pentru luna martie 2010 si factura nr.../2010 a fost inregistrata in decontul de TVA pentru luna septembrie 2010, astfel societatea contestatoare considerand ca a reglat TVA in suma de ... lei, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata nu este conditionata doar de inregistrarea veniturilor de catre furnizorii sus mentionati.

Invocarea de catre contestatoare a art. 134 (2) alin.2 lit.a), art. 155 alin.(5) lit.1) si art. 145 al.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile ulterioare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, aceste prevederi nefiind aplicabile spetei intrucat, asa cum s-a aratat, in cauza nu s-a putut face aplicatiunea prevederilor cu caracter general ale art. 134 (2) alin.2 lit.a) ci ale exceptiei prevazute la alin.(2) lit.b) a aceluiasi articol care reglementeaza situatia platilor de avansuri. Astfel, asa cum se arata in cuprinsul Raportului de inspectie

fiscala, plata nu s-a efectuat astfel neputand vorbi despre “*avans*”, fapt necontestat de societate.

In conformitate cu prevederile legale invocate mai sus, S.C. T S.R.L. nu avea dreptul la deducerea TVA in suma de ... lei intrucat pana la data incheierii inspectiei fiscale in cazul in speta nu a intervenit nici faptul generator, nici exigibilitatea anticipata, respectiv societatea nu face dovada ca au fost indeplinite formalitatile legale privind efectuarea prestarilor si nici ca a efectuat plata avansului.

Fata de cele prezentate, se retine ca SC T SRL nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind acest capat de cerere reprezentand TVA in suma de ... lei.

**2. Referitor la capatul de cerere privind diferenta de taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca TVA in suma de ... lei aferenta achizitiei unui numar de ... bucati anvelope de diferite dimensiuni este deductibila, in conditiile in care societatea nu poate proba realitatea acestei achizitii si utilizarea bunurilor in cauza in scopul realizarii operatiunilor taxabile.**

**In fapt**, contestatoarea a achizitionat in luna ianuarie 2010 de la SC A SRL un numar de ... bucati anvelope de diferite dimensiuni in valoare totala de ... lei, din care baza impozabila de ... lei si TVA deductibila in suma de ... lei.

Din dosarul cauzei se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu poate proba realitatea acestei achizitii si utilizarea bunurilor in cauza in scopul realizarii operatiunilor sale taxabile.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(1) si (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

***-“art. 145 - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.***

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

***a) operatiuni taxabile;”.***

Potrivit acestor prevederi legale, se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor unor bunuri, doar daca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul realizarii operatiunilor sale taxabile. Prin urmare, taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile privind achizitia unor bunuri pentru care persoana impozabila nu poate proba ca aceste bunuri au fost sau vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile nu poate fi dedusa.

Din dosarul cauzei se retine ca petenta a achizitionat in luna ianuarie 2010 de la SC A SRL un numar de ... bucati anvelope de diferite dimensiuni in valoare totala de ... lei, din care baza impozabila de ... lei si TVA deductibila in suma de ... lei. Achizitiile in valoare de ... lei s-au efectuat in baza a unui numar de 18 facturi, toate cu valoare de pina la 5.000 lei, iar platile au fost efectuate cu numerar pe baza de chitanta. Bunurile achizitionate inscrise in facturi sunt generic “cauciucuri” in numar de cite 3 buc. pe fiecare factura, in total un numar de ... buc.



Pe toate cele 18 facturi delegat este administratorul cu procura notariala al SC T SRL – T, identificat cu ..., iar la mijloc de transport este inscris generic “auto”.

Conform evidentei contabile, fisei analitice privind furnizorul SC A SRL si registrului jurnal pentru luna ianuarie 2010 toate cele ... buc. “cauciucuri” in valoare de ... lei au fost inregistrate in evidenta contabila a SC T SRL pe debitul contului de cheltuieli cu piesele de schimb – 6024, deasemenea TVA deductibila in suma de ... lei a fost inregistrata pe debitul contului TVA deductibila – 4426, iar la 31.01.2010 prin nota contabila de stornare din contul de cheltuieli cu piesele de schimb - 6024 a fost repusa in contul de materiale de natura pieselor de schimb - registru jurnal pozitiile nr. 194 si 195.

Baza de impunere privind TVA in suma de ... lei si TVA deductibila de ... lei aferenta achizitiilor mentionate a fost inregistrata in evidenta TVA, respectiv in jurnalul de cumparari la pozitiile nr. 2,3, 4,5,6,9,10,14,16,17,19,22,25, 26,27,28,31 si 32 si in decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2010 la TVA deductibila rd. 21, dupa la organul fiscal teritorial cu nr. 10964/319 din 25.02.2010.

Din verificarile efectuate de organele de inspectie fiscala in baza electronica de date a ANAF a rezultat ca SC A SRL nu a declarat livrarile prin declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national - formular 394 aferente sam.1/2010.

In vederea verificarii realitatii achizitiei celor ... buc. anvelope in valoare totala de ... lei, organele de inspectie au solicitat efectuarea unui control incrucisat la furnizorul SC A SRL, respectiv SCI nr. IV/.../2010.

Urmare controlului incrucisat efectuat la SC A SRL, de catre organele de inspectie din cadrul DGFP Botosani - Activitatea de inspectie fiscala s-a intocmit Procesul verbal de control nr. IV/.../2010.

Prin actul de control mentionat s-a constatat ca la data de 18.08.2010 SC A SRL si-a schimbat denumirea in SC A SRL si sediul social din Botosani in Bucuresti si nu s-a putut efectua verificarea obiectivului privind realitatea livrarii celor ... buc. anvelope in valoare totala de... lei, deoarece nu au fost prezentate documentele financiar contabile de provenienta, iar pentru acest fapt au fost sesizate organele abilitate.

In timpul inspectiei fiscale au fost solicitate informatii scrise de la administratorul cu procura notariala T, care este si delegatul inscris in facturile de achizitie, prin note explicative prin care i-au fost solicitate informatii cu privire la mijloacele de transport la care au fost utilizate cele ... buc. anvelope, nr. de inmatriculare al acestora, deasemenea i-au fost solicitate cartile de identitate a mijloacelor de transport la care au fost utilizate anvelopele.

Prin raspunsul dat la intrebarea nr. 1, T precizeaza generic ca a utilizat anvelopele pentru un numar de 6 mijloace de transport si un utilaj- buldoexcavator, dar nu prezinta cartile de identitate ale mijloacelor de transport solicitate de organul de inspectie, deasemenea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte utilizarea (consumul) celor ... buc. anvelope in valoare de ... lei fara TVA.

Contestatoarea sustine ca toate facturile contin elementele legale cerute de lege si toate anvelopele au fost achizitionate pentru echiparea parcului auto al

societatii contestatoare, au fost inregistrate in mod legal si au fost predate, pe baza bonurilor de consum, catre conducatorii auto.

Nu se retin in solutionarea contestatiei motivatiile contestatoarei, intrucat aceasta nu prezinta probe si dovezi privind realitatea achizitiei si utilizarea bunurilor in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, a rezultat ca SC T SRL a inregistrat, declarat si dedus nejustificat TVA in suma de ... lei, aferenta achizitiei efectuata in perioada 05.01-29.01.2010 de la SC A SRL a ... buc. anvelope in valoare totala de de ... lei.

Avind in vedere ca societatea nu poate proba realitatea acestei achizitii si utilizarea bunurilor in cauza in scopul realizarii operatiunilor sale taxabile, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca SC T SRL nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind acest capat de cerere reprezentand TVA in suma de ... lei.

**3. Referitor la capatul de cerere privind diferenta de taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca TVA in suma de ... lei aferenta achizitiei de cereale este deductibila, in conditiile in care societatea nu poate proba realitatea acestei achizitii si utilizarea bunurilor in cauza in scopul realizarii operatiunilor taxabile.**

**In fapt**, in luna februarie 2010, SC T SRL a inregistrat, in evidenta contabila si in evidenta privind TVA, achizitii in valoare de ... lei cu TVA deductibila de ... lei, ce reprezinta ... kg soia in valoare de ... lei si ... kg porumb in valoare de ... lei. Achizitiile au fost efectuate de la SC E SRL cu domiciliul fiscal in jud. Iasi, in baza unui numar de 23 facturi, conform fisei analitice a furnizorului mentionat, a facturilor si chitantelor aferente.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu poate proba realitatea acestei achizitii si utilizarea bunurilor in cauza in scopul realizarii operatiunilor sale taxabile.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(1) si (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, citate la pct. 2 din prezenta decizie, potrivit carora orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor unor bunuri, doar daca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul realizarii operatiunilor sale taxabile. Prin urmare, taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile privind achizitia unor bunuri pentru care persoana impozabila nu poate proba ca aceste bunuri au fost sau vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile nu poate fi dedusa.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile Normelor metodologice de intocmire si utilizare a documentelor financiar-contabile, anexa nr. 1 la OMF nr. 3012/2009, cap. A, pct. 1 la 3, cap. D pct. 35, care prevad ca :

*„A. Norme generale:*

*1. Persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, consemneaza operatiunile economico-financiare, în momentul efectuarii*

lor, în documente justificative, pe baza carora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fise și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale: denumirea documentului; denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul; numărul documentului și data întocmirii acestuia; menționarea partilor care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul); conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia; datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz; numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz; alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz, respectiv „35. Metoda global-valorică se aplică pentru evidența marfurilor și ambalajelor aflate în unitățile de desfacere cu amanuntul (magazine, restaurante, bufete, etc.), folosindu-se formularul comun "Fisa de cont pentru operațiuni diverse" (cod 14-6-22) și raportul de gestiune, după caz.

Potrivit acestei metode, contabilitatea analitică a marfurilor și ambalajelor se ține global-valoric, atât la gestiune, cât și în contabilitate, iar verificarea concordanței înregistrărilor din evidența gestiunii și din contabilitate se efectuează numai valoric, la perioade stabilite de unitate.

Raportul de gestiune se completează pe baza documentelor de intrare și de ieșire a marfurilor și ambalajelor și de depunere a numerarului din vânzare, iar în fișele valorice (ținute pe gestiuni în cadrul conturilor de marfuri și ambalaje din contabilitate) înregistrările se fac pe baza acelorasi documente.

Soldurile valorice ale marfurilor și ambalajelor aflate în gestiune se verifică pe baza raportului de gestiune predat la contabilitate sau cu ocazia inventarierii, după caz.”

Din dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au constatat cu ocazia efectuării inspecției fiscale că în luna februarie 2010, SC T SRL a înregistrat în evidența contabilă și în evidența privind TVA, achiziții în valoare de ... lei cu TVA deductibilă de ... lei, ce reprezintă ... kg soia în valoare de ... lei și ... kg porumb în valoare de ... lei. Achizițiile au fost efectuate de la SC E SRL, cu domiciliul fiscal în jud. Iași, în baza unui număr de 23 facturi, conform fișei analitice a furnizorului menționat, a facturilor și chitanțelor aferente.

Toate facturile de achiziție sunt în valoare de sub 5.000 lei, au număr cursiv (unul după altul fără întreruperi) de la 0001 la 0023, de asemenea și chitanțele de la

0001 la 0024 fara nr. 0002, pe facturi nu este mentionat numarul mijlocului de transport, plata facturilor s-a efectuat cu numerar pe baza de chitanta, in toate cazurile este acelasi delegat - T, iar mijlocul de transport este mentionat generic – auto.

Cu ocazia inspectiei a fost solicitat un control incrucisat la SC E SRL conform SCI nr. IV/.../2010. Organul fiscal competent, respectiv D.G.F.P. Iasi, prin adresa nr. AIF/.../2010 inregistrata la D.G.F.P Botosani - Activitatea de inspectie fiscala sub nr. IV/.../2010 comunica ca societatea este radiata de la Oficiul Registrului Comertului Iasi si este transferata in Bucuresti.

Din verificarile efectuate de organul de inspectie fiscala in baza electronica de date a ANAF a rezultat ca SC E SRL nu a depus nici un decont de TVA pentru anul fiscal 2010, deasemenea nu a declarat livrarile catre SC T SRL prin declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national - formular 394 aferente sem. I/2010.

In timpul inspectiei fiscale au fost solicitate informatii scrise de la administratorul cu procura notariala T, care este si delegatul in scris in facturile de achizitie prin nota explicative.

Prin raspunsul dat la intrebarea nr. 1 din nota explicativa nr. 721 din data de 21.12.2010, acesta mentioneaza ca marfa din cele 23 facturi de achizitie a fost transportata cu mijloacele de transport ale furnizorului la sediul SC T SRL din jud. Botosani si s-a intocmit numai factura nu si avize de insotire a marfii, dar nu pune la dispozitia organului de inspectie fiscala documentele solicitate prin nota explicativa care sa poata proba realitatea tranzactiilor.

Organul de inspectie nu este de acord cu motivatia adusa deoarece din documentele de evidenta contabila nu rezulta date certe cu privire la transportul cantitatilor de ... kg soia si ... kg porumb, receptia acestor cantitati, depozitarea si modul de evidenta in gestiune acestora ca marfuri, in acest sens nu se face dovada intrarii in gestiune, receptiile nefiind semnate de comisia de receptie si de primitorul in gestiune, exemplu receptia la factura nr. 1/01.02.2010.

Cantitatile de ... kg soia in valoare de ... lei si ... kg porumb in valoare de ... lei au fost inregistrate in evidenta contabila in contul de marfuri 371 iar la descarcarea gestiunii prin debitul contului 607 - cheltuieli cu marfurile, asa cum rezulta din registrul jurnal pentru luna februarie 2010 (pozitiile nr. 11, 63) si din registrul jurnal pentru luna martie 2010 (pozitia 15).

De asemenea, mentioneaza ca pentru intreaga cantitate de cereale achizitionate s-au emis facturi fiscale care s-au achitat cu numerar, marfa a fost receptionata de catre contestatoare si apoi a fost livrata clientilor, a inregistrat venituri care au fost declarate si impozitate corespunzator, ca diferenta intre valoarea vinduta si valoarea cumparata, respectiv, adaosul comercial.

Cu privire la diferenta de TVA in suma de ... lei, contestatoarea mentioneaza ca nu i se poate imputa acesteia faptul ca furnizorul SC E IASI nu a depus deconturile de TVA pe anul 2010, ca nu a declarat livrarile catre contestatara si ca este radiata de la ORC IASI.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, a rezultat ca SC T SRL a inregistrat, declarat si dedus nejustificat

TVA in suma de ... lei, aferenta achizitiilor de cereale din perioada 01.02-26.02.2010 efectuate de la SC E SRL in valoare totala de ... lei. Societatea nu a prezentat documente justificative in conformitate cu prevederile Normelor metodologice de întocmire si utilizare a documentelor financiar- contabile, anexa nr. 1 la OMF 3012/2009, cap. A pct. 1 la 3, cap. D pct. 35.

Avind in vedere ca societatea nu poate proba realitatea acestor achizitii si utilizarea bunurilor in cauza in scopul realizarii operatiunilor sale taxabile, astfel incat potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca SC T SRL nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind acest capat de cerere reprezentand TVA in suma de ... lei.

**4. Referitor la capatul de cerere privind diferenta de taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca TVA in suma de ... lei aferenta achizitiei unui autoturism marca "Mercedes" cu un numar de cinci locuri inclusiv cel al conducatorului auto este deductibila, in conditiile in care incepand cu data de 1 mai 2009 potrivit art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu se deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor acestor vehicule, iar contestatoarea nu se regasese in exceptiile prevazute de legea fiscala.**

**In fapt**, SC T SRL a achizitionat un autoturism marca "Mercedes" cu un numar de cinci locuri inclusiv cel al conducatorului auto, in valoare totala de... lei, din care TVA deductibila de ... lei, conform facturii nr. IS seria TOT 0000065/28.05.2010, furnizor fiind SC D SRL cu sediul in localitatea ... jud. Iasi, delegatul in scris pe factura fiind administratorul contestatoarei - S.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca administratorii societatii nu justifica cu documente ca acest mijloc de transport este utilizat pentru transportul angajatilor in scopul desfasurarii activitatii economice, la si de la resedinta acestora, si in scopul prospectarii pietei, desfasurarea activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 145 indice 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat si completat prin art. 32, pct. 10 din OUG 32/2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar-fiscale (intrata in vigoare incepind cu data de 01.05.2009 asa cum prevede art. 40: Prevederile art. 32-34 intra in vigoare la data de 1 mai 2009).

Art. 32 prevede ca: "*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificarile si completarile ulterioare, se modifica si se completeaza dupa cum urmeaza:..... 10. Dupa articolul 145 se introduce un nou articol, articolul 145<sup>1</sup> "Limitari speciale ale dreptului de deducere", cu urmatorul cuprins: "Limitari speciale ale dreptului de deducere*

*Art. 145<sup>1</sup>. - (1) In cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, nu se deduce taxa pe valoarea adaugata*

*aferinta achizitiilor acestor vehicule si nici taxa aferenta achizitiilor de combustibil destinat utilizarii pentru vehiculele care au aceleasi caracteristici, aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, cu exceptia vehiculelor care se inscriu in oricare dintre urmatoarele categorii:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: interventie, reparatii, paza si protectie, curierat, transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii, precum si vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenti de vanzari si de agenti de recrutare a fortei de munca;*

*b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plata, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plata, inclusiv pentru inchirierea catre alte persoane, instruirea de catre scolile de soferi, transmiterea folosintei in cadrul unui contract de leasing financiar sau operational;*

*d) vehiculele utilizate in scop comercial, respectiv in vederea revanzarii.*

*(2) Prin achizitie de vehicule, in sensul alin. (1), se intelege cumpararea unui vehicul din Romania, importul sau achizitia intracomunitara a vehiculului.*

*(3) Prevederile alin. (1) si (2) nu se aplica pentru avansurile care au fost achitate inainte de data de 1 mai 2009 pentru valoarea totala sau partiala a vehiculelor rutiere motorizate, daca livrarea acestora intervine dupa data de 1 mai 2009 inclusiv.*

*(4) Prevederile prezentului articol se aplica pana la data de 31 decembrie 2010 inclusiv.*

*(5) In cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 si art. 146-147<sup>1</sup>."*

*In vederea aplicarii art. 145 indice 1 prin HG 488/2009 se completeaza normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 cu pct. 45 indice 1, dupa cum urmeaza: " Norme metodologice: 45<sup>1</sup>. (1) In aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparatii si/sau interventie reprezinta vehiculele care pot fi inzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservesc personalul specializat in vederea repararii bunurilor, precum si cele utilizate pentru deplasarea in actiuni de interventie;*

*b) vehiculele utilizate exclusiv pentru paza si protectie sunt vehiculele utilizate in vederea asigurarii sigurantei obiectivelor, bunurilor si valorilor impotriva oricaror actiuni ilicite care lezeaza dreptul de proprietate, existenta materiala a acestora, precum si protejarii persoanelor impotriva oricaror acte ostile care le pot periclita viata, integritatea fizica sau sanatatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor si protectia persoanelor, cu modificarile si completarile ulterioare;*

*c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezinta vehiculele care servesc la primirea, transportul si distribuirea scrisorilor, coletelor si pachetelor;*

*d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezinta vehiculele rutiere special amenajate pentru a gazdui tehnica specifica pentru inregistrari audio-video sau transmisii complexe video, audio si/sau date prin unde hertziene*

*sau medii optice, capabile sa efectueze productii de televiziune sau radio inregistrate sau transmise in direct sau sa transmita la distanta prin tehnologii de radiofrecventa (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibra optica semnalul unei productii de televiziune sau de radio catre alte care de reportaj sau catre un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;*

*e) vehiculele destinate exclusiv utilizarii de agenti de vanzari reprezinta vehiculele utilizate in cadrul activitatii unei persoane impozabile de catre angajatii acesteia care se ocupa in principal cu prospectarea pietei, desfasurarea activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor. Se limiteaza deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vanzari. In aceasta categorie se cuprind si vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;*

*f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii reprezinta vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajatilor in scopul desfasurarii activitatii economice la si de la resedinta acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la si de la sediul angajatorului la locul in care se desfasoara efectiv activitatea sau la si de la resedinta angajatilor/locul convenit de comun acord la locul de desfasurare a activitatii, atunci cand exista dificultati evidente de a gasi alte mijloace de transport si exista un acord colectiv intre angajator si angajati prin care angajatorul se obliga sa asigure gratuit acest transport;*

*g) vehiculele utilizate exclusiv de agenti de recrutare a fortei de munca sunt vehiculele utilizate in cadrul activitatii agentilor de plasare a fortei de munca de catre personalul care se ocupa in principal cu recrutarea si plasarea fortei de munca. Se limiteaza deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a fortei de munca.*

*(2) In sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plata se intelege vehiculele care contribuie in mod esential la prestarea directa a serviciilor cu plata si fara de care serviciile nu pot fi efectuate.'*

Potrivit acestor prevederi legale, se retine ca incepand cu data de 1 mai 2009 nu se deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei autoturismelor, iar contestatoarea nu se regaseste in exceptiile prevazute de legea fiscala. Prin urmare, taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile privind achizitia unor vehicule pentru care persoana impozabila nu poate proba ca aceste bunuri au fost utilizate pentru operatiunile taxabile prevazute expres ca exceptii de legea fiscala nu poate fi dedusa.

Din dosarul cauzei se retine ca urmare a efectuării inspectiei fiscale partiale s-a constatat ca la data de 28.05.2010 SC T SRL a achizitionat un autoturism marca "Mercedes" cu un numar de cinci locuri inclusiv cel al conducatorului auto, in valoare totala de ... lei, din care TVA deductibila de ... lei, conform facturii nr. IS seria TOT 0000065/28.05.2010, furnizor fiind SC D, cu sediul in localitatea ... jud. Iasi, iar delegat fiind inscris pe factura administratorul S.

Conform extraselor de cont din data de 28.05.2010, emis de Banca Transilvania - Botosani si cel din data de 11.06.2010 emis de Raiffeisen Bank

Botosani, factura nr. IS seria TOT 0000065/28.05.2010/28.05.2010 a fost achitata integral, respectiv suma de ... lei la data de 28.05.2010 si ... lei la 11.06.2010, in total ... lei.

Din verificarea informatiilor in baza de date informatica din cadrul ANAF a rezultat ca societatea furnizoare SC D SRL nu a declarat livrarea in declaratia informativa formular 394 pentru perioada sem. I/2010, depusa la organul fiscal teritorial sub nr. 1835/06.08.2010.

In timpul efectuarii inspectiei fiscale, organul de inspectie fiscala a efectuat verificarea la fata locului in vederea identificarii mijlocului de transport achizitionat cu factura nr. IS seria TOT 0000065/28.05.2010, constatindu-se ca acesta este de categoria autoturism, marca "Mercedes, culoare neagra, cu cinci locuri, dar nu a putut identifica seria sasiu care este inregistrata in factura de achizitie, respectiv ...

Societatea a inregistrat autoturismul mentionat in evidenta contabila conform registru jurnal pentru luna mai la pozitiile nr. 294 si 296, in jurnalul de cumparari pentru luna mai 2010 la pozitia nr. 85 si TVA deductibila in decontul de TVA aferent lunii mai 2010 nr. 37008/175/25.06.2010 la rd. 21.

Cu ocazia inspectiei fiscale au fost solicitate informatii scrise de la administratorul cu procura notariala T si administratorului S. Prin raspunsurile date de acestia la intrebarea nr. 1 din notele explicative si documentele anexa la acestea din data de 20.12.2010, acestia motiveaza ca utilizeaza acest mijloc de transport pentru transportul angajatilor in scopul desfasurarii activitatii economice la si de la resedinta acestora, precum si pentru uzul directorului administrativ T.

La notele explicative mentionate au fost anexate copii dupa contractele de munca ale unor salariati din cadrul societatii inclusive a contractului de munca a directorului administrativ, copie dupa cartea de identitate a autoturismului si dupa decizia nr. 255/31.05.2010 emisa de administratorul societatii S.

Cu privire la diferenta de TVA in suma de ... lei, societatea contestatoare motiveaza prin contestatie ca autoturismul achizitionat este utilizat pentru transportul personalului la locul unde are lucrari de efectuat, este utilizat de directorul administrativ care are ca sarcini de serviciu prospectarea pietii, identificarea potentialilor clienti, furnizori, incheierea si urmarirea derularii contractelor comerciale si ca organele de inspectie in mod nejustificat nu au acordat dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei.

Organul de solutionare a contestatiei nu retine motivarea adusa deoarece administratorii nu justifica cu documente ca acest mijloc de transport este utilizat pentru transportul angajatilor in scopul desfasurarii activitatii economice la si de la resedinta acestora si in scopul prospectarii pietei, desfasurarea activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor.

Avind in vedere ca societatea nu poate proba ca autoturismul marca „Mercedes” a fost utilizat pentru operatiunile ce permit deducerea TVA enumerate mai sus, se retine ca SC T SRL nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei inregistrat in factura de achizitie, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind acest capat de cerere reprezentand TVA in suma de ... lei.



**5. Referitor la capatul de cerere privind diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca contestatoarea avea obligatia colectarii TVA in suma de ... lei, in conditiile in care societatea a executat lucrari in suma de ... lei pentru Primaria C pe care nu le-a facturat, nu le-a inregistrat ca venituri si nu a colectat TVA aferenta acestor operatiuni ce intra in sfera de aplicarea a TVA.**

**In fapt,** SC T SRL a efectuat lucrari in suma de ... lei, inclusiv TVA de 19%, pe cheltuiala sa in contul si pentru SC D SRL, pentru Primaria C, judetul Botosani la obiectivul – amenajare centru civic.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca petenta nu a facturat lucrarile in suma de ... lei executate pentru Primaria C, nu le-a inregistrat ca venituri si nu a colectat TVA in suma de ... lei aferenta acestor operatiuni ce intra in sfera de aplicarea a TVA.

**In drept,** sunt aplicabile prevederile art. 67 alin. (1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca: *”art. 67 (1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale. (2) In situatiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptatite sa estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere pretul de piata al tranzactiei sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”*, si prevederile art. 129 alin. (2) si (6), art. 134 indice 1, alin. (1) si (4), art. 134 indice 2, alin. (1), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 140 alin. (1), art. 150 alin. (1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare la 09.11.2009, care precizeaza ca :

- *“art. 129 (2) O persoana impozabila, care actioneazã în nume propriu, dar in contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se considera ca a primit si a prestat ea însasi aceste servicii, în conditiile stabilite prin norme.”*, “(6) In cazul în care mai multe persoane impozabile, care actioneazã în nume propriu, intervin prin tranzactii succesive în cadrul unei prestari de servicii, se considera ca fiecare persoana a primit si a prestat în nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzactie se considera o prestare separatã si se impoziteaza distinct, chiar daca serviciul respectiv este prestat direct catre beneficiarul final“;

- *“art. 134<sup>1</sup>. - (1) Faptul generator intervine la data livrãrii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute în prezentul capitol”, “(4) Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar“;*

-*“art. 134<sup>2</sup>. - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator”;*

`- *“art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:*

*a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmează a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni”;*

*- “art. 140. - (1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotelor reduce”;*

*- “art. 150. - (1) Urmatoarele persoane sunt obligate la plata taxei, daca aceasta este datorata în conformitate cu prevederile prezentului titlu: a) persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri sau prestari de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu exceptia cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b)-g)”.*

Potrivit acestor prevederi legale, se retine ca faptul generator si exigibilitatea TVA intervin la data prestarii serviciilor, sau la data confirmarii sau acceptarii situatiilor de lucrari de catre beneficiar, valoarea situatiilor de lucrari constituind baza de impozitare pentru colectarea taxei pe valoarea adaugata.

Prin urmare, pentru valoarea situatiilor de lucrari acceptate de catre beneficiar se datoreaza TVA colectata, chiar daca nu a fost emisa factura fiscala si nu a fost inregistrata ca venituri valoarea lucrarilor.

Din dosarul cauzei se retine ca SC T SRL a efectuat lucrari in suma de ... lei, inclusiv TVA de 19%, pe cheltuiala sa in contul si pentru SC D SRL, pentru Primaria C, judetul Botosani la obiectivul – amenajare centru civic.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca petenta nu a facturat lucrarile in suma de ... lei executate pentru Primaria C, nu le-a inregistrat ca venituri si nu a colectat TVA in suma de ... lei aferenta acestor operatiuni ce intra in sfera de aplicarea a TVA.

Diferenta de TVA de ... lei este aferenta lunii noiembrie 2009, data receptiei efectuate de beneficiarul contractului 436/2008 (Primaria C), executant initial SC D SRL, preluat prin cesiune de SC T SRL, conform contract nr. 213/30.10.2008.

Avind in vedere ca societatea a facut obiectul unei inspectii fiscale generale anterioare prezentei inspectii partiale, in care TVA a fost verificata pina la data de 31.08.2009, perioada in care a fost in derulare contractul 213/2008 si ca existau indicii ca societatea sa fi executat lucrari pe cheltuiala sa in valoare de ... lei, din valoarea acestora suma de ... lei fiind incasata de furnizorul initial - SC D SRL, pentru clarificarea situatiei privind lucrarile efectuate de SC T SRL in cadrul contractelor 436/2008 si respectiv 213/2008, organele de inspectie au efectuat un control incrucisat la beneficiarul Primaria C, judetul Botosani, in acest sens fiind intocmit procesul verbal de control nr.IV.../2010.

Prin procesul verbal de control nr. IV/.../2010 s-au constatat urmatoarele aspecte:

- lucrarile in valoare de ... lei au fost constatate de auditorii publici din cadrul Camerei de Conturi Botosani ca fiind neefectuate prin procesul verbal de inventariere inregistrat la Consiliul local Cotusca sub nr. 619/16.04.2009, aceste constatari fiind

incluse in procesul verbal inregistrat sub nr. 585/08.05.2009 si in Decizia nr. 9/31.07.2009;

- lucrarile in componenta si valoarea de ... lei au fost efectuate in perioada 01.07-09.11.2009 de catre SC T SRL, acestea nu au fost incluse in situatii de lucrari, nu au fost facturate catre Consiliul Local C si nici nu au fost decontate (platite) de acesta;

- lucrarile neefectuate constatate de auditorii publici din cadrul Camerei de Conturi Botosani ca fiind neefectuate prin procesul verbal de inventariere inregistrat la Consiliul Local C sub nr. 619/16.04.2009, au fost efectuate de SC T SRL in perioada 01.07- 09.11.2009, acestea fiind receptionate la data de 09.11.2009, conform procesul verbal nr. 1097/09.11.2009, pentru acestea societatea executanta nu a emis factura;

- la data de 09.11.2009, prin adresa nr. 1101, Consiliul Local C comunica Camerei de Conturi Botosani ducerea la indeplinire a masurilor dispuse prin decizia nr. 9/31.07.2009, la art. 4 din adresa mentionata se face referire la efectuarea si receptionarea lucrarilor constatate ca neefectuate prin procesul verbal de inventariere inregistrat la Consiliul Local C sub nr. 619/16.04.2009;

- la data de 19.07.2010, data intocmirii procesului verbal, lucrarile la obiectivul „Piata –Centru civic” C, contract de executie nr. 436/2008, preluat de SC T SRL prin cesiune cu contractul nr. 213/2008, nu erau finalizate si nu s-a efectuat receptia finala.

Din verificarea documentelor puse la dispozitie, atat de SC T SRL cit si de Primaria C, a rezultat ca in derurarea contractului pentru obiectivul – amenajare centru civic C, conform contractului mentionat la alineatul precedent, nu a mai intervenit nici un alt executant decit SC T SRL, care a efectuat lucrari si a intocmit situatii de lucrari acceptate de beneficiar pina la finele lunii iunie 2010, aceasta fiind in valoare de ... lei, deasemenea s-a constatat ca societatii i-a fost restituita garantia de buna executie in suma de ... lei la data de 28.05.2010, conform extras de cont emis de CEC Bank SA Botosani.

Astfel, diferenta de ... lei reprezinta TVA colectata aferenta unor lucrari efectuate de SC T SRL la primaria Comunei C, jud. Botosani, lucrari efectuate de societate in cadrul contractului nr. 436/2008 preluat de la SC D SRL prin cesiune conform contractului nr. 213/30.10.2008, lucrarile in cauza nu au fost facturate nici Primariei si nici SC D SRL, nu au fost inregistrate in contul de venituri, nu au fost incluse in nici o situatie de lucrari cu devizele aferente semnata si acceptata de Primaria C si constau din lucrarile neefectuate care au fost constatate prin inventariere de Camera de conturi in luna aprilie 2009, asa cum rezulta din procesul verbal nr. 619/16.04.2009, respectiv anexa nr. 3 la acesta.

In vederea identificarii lucrarilor constatate ca fiind neefectuate la obiectivul – amenajare centru civic comuna C - care au fost constatate prin inventariere de Camera de conturi in luna aprilie 2009, asa cum rezulta din procesul verbal nr. 619/16.04.2009, organele de inspectie au analizat toate devizele de lucrari anexate de societate la situatiile de lucrari intocmite de aceasta semnate si acceptate de catre beneficiar pentru perioada martie 2009-iunie 2010.

Din verificarea situatiilor de lucrari cu devizele si NCS aferente s-a constatat ca lucrarile constatate ca fiind neefectuate la obiectivul – amenajare centru civic comuna C - care au fost constatate prin inventariere de Camera de conturi in luna aprilie 2009, asa cum rezulta din procesul verbal nr. 619/16.04.2009 - anexa nr. 3 la acesta, in suma de ... lei, nu se regasesc in documentele mentionate.,

Avind in vedere ca lucrarile constatate de auditorii publici din cadrul Camerei de Conturi Botosani ca fiind neefectuate prin procesul verbal de inventariere inregistrat la Consiliul Local C sub nr. 619/16.04.2009 – anexa nr. 3 la acesta in valoare de ... lei, au fost receptionate de beneficiar la data de 09.11.2009, conform procesul verbal nr. 1097/09.11.2009, nu se regasesc in devizele de lucrari anexate de societate la situatiile de lucrari intocmite de aceasta semnate si acceptate de catre beneficiar pentru perioada martie 2009-iunie 2010, nu au fost identificate ca fiind facturate, inregistrate in evidenta contabila si cea privind TVA a societatii in perioada derularii contractului nr. 436/2008 preluat de societate prin cesiune conform contract nr.213/2008 si ca societatea nu conduce contabilitatea de gestiune in sensul departajarii cheltuiellilor pe situatii de lucrari si pe obiective, in speta obiectivul “amenajare centru civic comuna C”, organul de inspectie fiscala constata ca aceste lucrari au fost efectuate de SC T SRL in perioada 01.07 - 09.11.2009 si valoarea acestor lucrari la pret de deviz este de 184.639 lei.

Conform procesul verbal de inventariere inregistrat la Consiliul Local C sub nr. 619/16.04.2009 – anexa nr. 3 la acesta in valoare de ... lei, intocmit de auditorii publici din cadrul Camerei de Conturi Botosani rezulta ca suma de ... lei a fost stabilita in baza preturilor de deviz si se compune dupa cum urmeaza :

a) cheltuieli directe in suma de .....	lei
b) cheltuieli indirecte in suma de .....	lei
Total cheltuieli.....	lei
c) profit in suma de .....	lei
Total .....	lei
d) TVA in suma de.....	lei
Total general .....	lei

Cu privire la inregistrarea veniturilor si cheletuielor in evidenta contabila a societatii s-a constatat ca aceasta nu are organizata si nu conduce contabilitatea de gestiune, in sensul ca cheltuielile se inregistreaza global pe totalul activitatilor, astfel atit cheltuielile cit si sodul contului de productie neterminata cont 332 nu au fost evidentiata analitic pe situatii de lucrari, pe obiective, in speta obiectivul “amenajare centru civic comuna C”, aceeaasi situatie este si in cazul veniturilor din prestari servicii, acestea fiind inregistrate global si nu pe analitice, pe categorii de lucrari, pe obiective, etc.

Avind in vedere cele constatate la aliniatele precedente, organul de inspectie nu a avut posibilitatea identificarii valorii cheltuielilor si veniturilor aferente lucrarilor efectuate de SC T SRL pe cheltuiala sa in contul si pentru SC D SRL si in consecinta in vederea determinarii TVA colectata a utilizat pretul de deviz asa cum a rezultat din constatarea auditorilor publici din cadrul Camerei de conturi Botosani in luna aprilie 2009, conform procesului verbal nr. 619/16.04.2009, respective anexa nr. 3 la acesta.

Baza de impozitare luata in calcul de organele de inspectie fiscala pentru stabilirea TVA colectata de ... lei este de ... lei, avind in vedere cele mentionate la aliniatul precedent si in conformitate cu prevederile art. 67 alin. (1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificarile si completarile ulterioare.

Lucrarile efectuate de SC T SRL pe cheltuiala sa in contul si pentru SC D SRL in suma totala de ... lei nu au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii la venituri si nici nu a fost colectata TVA aferenta, pentru acestea nefiind intocmite facturi pe intreaga perioada de derulare a contractului 436/2008, preluat prin cesiune cu contractul nr. 213/2008 la obiectivul "amenajare centru civic - comuna C, judetul Botosani".

Din constatările cu privire la lucrarile efectuate de SC T SRL pe cheltuiala sa in contul si pentru SC D SRL in suma totala de ... lei, nefacturate, neinregistrate la venituri si in evidenta TVA, rezulta ca societatea datoreaza TVA colectata in suma de ... lei, aplicind cota de TVA de 19% asupra bazei de impozitare de ... lei, incepind cu data de 09.11.2009, respectiv de la data receptionarii lucrarilor de catre beneficiarul Primaria C, judetul Botosani (Proces verbal de receptie nr. 1097/09.11.2009).

Cu privire la diferenta de TVA in suma de ... lei, societatea contestatoare mentioneaza ca organele de inspectie fiscala au luat in considerare procesul verbal de inventariere intocmit de Curtera de Conturi si inregistrat la Primaria Comunei C sub. nr. 619/16.04.2009 prin care s-au constatat lucrari neefectuate in quantum de ... lei. De asemenea, petenta mentioneaza ca organul de inspectie a constatat ca lucrarile ce erau neefectuate la data de 16.04.2009, au fost receptionate de Primaria C la data de 09.11.2009, conform procesului verbal nr. 1097/09.11.2009 si lucrarile nu se regasesc in devizele de lucrari intocmite de societatea contestatoare insusite de beneficiarul Primaria C. Contestatoarea mentioneaza ca organele de inspectie fiscala in mod subiectiv au considerat ca lucrarile in cauza au fost executate de aceasta in virtutea contractului de cesiune lucrari de la SC D SRL cu nr. 213/30.10.2008. Societatea sustine ca nu a efectuat lucrarile in cauza, nu le-a inclus in devizele ei de lucrari, si in consecinta nu a emis facturi pentru acestea, motiv pentru care considera nu i se poate imputa plata sumei de ... lei TVA colectata, aferenta unor presupuse venituri neinregistrate de contestatoare ca urmare a unor lucrari efectuate la Primaria C in baza contractului de cesiune lucrari nr. 213/30.10.2008.

Organul de solutionare a contestatiei nu retine motivatiile contestatoarei, deoarece din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca lucrarile in suma totala de ... lei au fost efectuate de petenta si receptionate de beneficiar, insa nu au facturate, inregistrate la venituri si societatea nu a colectat TVA in suma de ... lei, contestatoarea neprezentand alte probe din care sa rezulte contrariul.

Avind in vedere ca societatea nu a facturat la termenul legal situatiile de lucrari semnate si acceptate de beneficiar, pentru lucrarile nefacturate in suma de ... lei petenta trebuia sa colecteze TVA in suma de ... lei, astfel incat se retine ca SC T SRL datoreaza TVA colectata in suma de ... lei, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind acest capat de cerere reprezentand TVA in suma de ... lei.

**6. Referitor la capatul de cerere privind diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca contestatoarea avea obligatia colectarii TVA in suma de ... lei, in conditiile in care societatea a executat lucrari in suma de ... lei pentru Primaria C pe care nu le-a facturat, nu le-a inregistrat ca venituri si nu a colectat TVA aferenta acestor operatiuni ce intra in sfera de aplicarea a TVA.**

**In fapt,** SC T SRL a efectuat lucrari pentru beneficiarul Primaria C, insa nu a facturat o diferenta din valoarea situatiei de lucrari din august 2009 efectuate de societate si acceptate de beneficiar si nu a colectat TVA in suma de ... lei.

**In drept,** sunt aplicabile prevederile art. 134 indice 1 alin.(1) si (4), art. 155 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare la 31.08.2009, care prevad urmatoarele:

- ***“ art. 134<sup>1</sup>. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol. [...] (4) Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar “;***

- ***“art. 155. - (1) Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa [...].”***

De asemenea sunt aplicabile prevederile art. 6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, care prevad ca: ***“art. 6. - (1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.”***

Potrivit acestor prevederi legale, se retine ca faptul generator si exigibilitatea TVA intervin la data prestării serviciilor, sau la data confirmării sau acceptării situatiilor de lucrari de catre beneficiar, iar factura trebuie emisa in 15 zile de cand ia nastere faptul generator.

Din dosarul cauzei se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna august 2009 SC T SRL a intocmit situatia de lucrari in valoare totala de ... lei din care TVA colectata de ... lei, situatia a fost semnata si acceptata de beneficiarul lucrarilor in cauza - Primaria C, judetul Botosani, conform anexei nr. 21.

Din valoarea situatiei de lucrari aferenta lunii august 2009 in suma totala de ... lei, din care baza de impozitare in suma de ... lei si TVA colectata aferenta in suma de ... lei, societatea a facturat in perioada verificata suma de ... lei din care baza de impozitare in suma de ... lei cu TVA colectata aferenta in suma de ... lei, astfel rezultand o diferenta nefacturata in suma totala de ... lei (... lei - ... lei) din care baza impozabila in suma de ... lei (... lei - ... lei - ...) si TVA colectata in suma de ... lei (... lei - ... lei - ... lei), dupa cum urmeaza:

- factura nr. 245/20.10.2009 in suma totala de 23.750 lei, din care baza impozabila de 19.957,98 lei si TVA colectata in suma de 3.792, 02 lei;

- factura nr. 318/26.05.2010 in suma totala de ... lei, din care baza impozabila de ... lei si TVA colectata in suma de ... lei.

Diferenta de TVA colectata in suma de ... lei pentru perioada verificata rezulta din nefacturarea valorii din situatia de lucrari din luna august 2009 la termenul legal, neinregistrarea si nedeclararea acesteia.

Cu privire la diferenta de TVA in suma de ... lei, societatea contestatoare motiveaza ca de fapt nu a efectuat in totalitate lucrarile cuprinse in situatia de lucrari acceptata de beneficiarul Primaria C in valoare de ... lei-baza de impozitare, nu a intocmit proces verbal de receptie finala si ca urma sa intocmeasca factura finala la terminarea lucrarilor. De asemenea, petenta mentioneaza ca datorita faptului ca lucrarile pentru Primaria C nu au fost inca finalizate, considera ca in mod nejustificat organul de inspectie a stabilit in sarcina contestatoarei diferenta de TVA in suma de ... lei.

Organul de solutionare a contestatiei nu retine motivatiile societatii, deoarece din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca lucrarile au fost efectuate si acceptate de beneficiar in totalitate si trebuiau facturate in totalitate, contestatoarea neprezentand alte probe din care sa rezulte contrariul.

Avind in vedere ca societatea nu a facturat in totalitate la termenul legal situatia de lucrari din luna august 2009 semnata si acceptata de beneficiar, pentru diferenta nefacturata in suma de ... lei petenta trebuia sa colecteze TVA in suma de ... lei, astfel incat se retine ca SC T SRL datoreaza TVA colectata in suma de ... lei, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind acest capat de cerere reprezentand TVA in suma de ... lei.

In concluzie, referitor la capetele de cerere reprezentand TVA urmeaza a fi respinsa in totalitate ca neintemeiata si nedovedita contestatia formulata de S.C. ... S.R.L. pentru suma de ... lei reprezentand TVA.

**7. Referitor la capatul de cerere privind majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa analizeze daca se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatoarea nu aduce nici un argument si nu isi fundamenteaza legal contestatia, pentru aceasta suma contestatia fiind nemotivata.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere nr../2010 organele de inspectie fiscala au calculat ca pentru diferenta de TVA stabilita suplimentar in suma de ... lei, contestatoarea datoreaza majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei calculate pentru perioada 01.09.2009 - 27.12.2010.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2010, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma totala de ... lei, constind in dobanzi in suma de ... lei si penalitati de ... lei. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 26.10.2009 pina la 27.12.2010 potrivit prevederilor art. 120 si 120 indice 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare aferente perioadei 15.04.2010-27.12.2010, si art. 35 alin. (1) din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare cu privire la anii fiscal 2009 si 2010.

Societatea contesta in totalitate majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, fara a prezenta nici un argument si nici o motivatie de fapt sau de drept in sustinerea contestatiei privind acest capat de cerere.

**In drept**, sunt aplicabile dispozitiile Codului de procedura fiscala, republicat, si anume: **“Art. 206. - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: ... c) motivele de fapt si de drept”**... pe care se intemeiaza aceasta. De asemenea, potrivit pct. 2.4. din Ordinul A.N.A.F. nr. 519/27.09.2005 (M.OF. 893/06.10.2005): **“Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”**.

Intrucat prin contestatia depusa petenta nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor de intarziere aferente debitului privind TVA contestata; cota de majorare aplicata; data de la care au fost calculate acestea, precum si faptul ca stabilirea majorarilor de intarziere reprezinta masura accesorie in raport cu debitul cu titlu de TVA, pentru neindeplinirea conditiilor procedurale contestatia petentei urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere reprezentand majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

**8. Referitor la capatul de cerere privind contestatia indreptata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. IV/.../2010 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere, in conditiile in care dispozitia de masuri nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala si accesorii ale acestora, ci priveste masurile stabilite in sarcina contribuabilului, fapt pentru care competenta de solutionare a contestatiei indreptata impotriva dispozitiei de masuri revine organului fiscal emitent al acesteia.**

**In fapt**, prin Dispozitia de masuri nr. IV/.../2010 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii masura de a inregistra in evidenta contabila obligatiile fiscale stabilite suplimentar, astfel cum au fost detaliate in decizia de impunere nr.../2010 si in raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2010..

**In drept**, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, prevede :

**“(1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, se solutioneaza de catre:**

**a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora,**



*precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei; [...]"*

*“(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente”, iar pct. 5.2. din Ordinul A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede urmatoarele:*

*“Alte acte administrativ fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc.”*

Conform pct. 1 din anexa nr. 2 la Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, *“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.”*

Intrucat masurile stabilite in sarcina SC T SRL prin dispozitia de masuri nr. IV/.../2010 nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale societatii, ci masuri, fapt pentru care dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta fiscala (ca de exemplu: deciziile de impunere, etc.), se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, respectiv a Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani, compartimentul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.J. Botosani neavand competenta de solutionare a dispozitiilor privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare, pentru acest capat de cerere competenta de solutionare revine Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

**9. Referitor la capatul de cerere privind anulara actului administrativ fiscal pe motivul nerespectarii procedurii de desfasurare a inspectiei fiscale, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa analizeze daca se poate pronunta asupra anularii deciziei de impunere contestate, in conditiile in care contestatoarea invoca atitudinea necorespunzatoare a inspectorilor fiscali pe toata durata desfasurarii inspectiei fiscale.**

**In drept**, potrivit art. 209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, directiile generale ale finantelor publice judetene unde contestatorii isi au domiciliul fiscal pot solutiona doar: *“contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala”*.

De asemenea, potrivit art. 205 alin.(1) din Codul de procedura fiscala: *”impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestatie potrivit legii”*. Conform art. 110 alin.(3): *”titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala”*,

aceasta reprezentand conform art. 21 alin.(1): *"drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal"*. In intelesul art. 41 *"actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale"*.

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca D.G.F.P.J. Botosani se poate investi numai cu solutionarea sumelor dispuse a fi platite bugetului de stat prin deciziile de impunere.

**In fapt**, prin contestatia depusa, SC T SRL invoca *"atitudinea necorespunzatoare a inspectorilor fiscali, care, pe tot parcursul verificarii au actionat intr-un mod superficial si neprofesional [...]"*.

**In drept**, art. 43 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, referitor la continutul si motivarea actului administrativ fiscal prevede ca acesta se emite numai in forma scrisa si cuprinde elementele enumerate expres de acest articol, insa numai lipsa elementelor expres enumerate la art. 46 poate atrage nulitatea actului administrativ fiscal, aceasta putand fi constatata din oficiu sau la cererea contestatorului.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca motivatiile invocate de contestatoare nu constituie unul din elementele obligatorii enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala pentru constatarea nulitatii actului administrativ fiscal, respectiv a deciziei de impunere contestate.

Fata de argumentele petentei si cele retinute mai sus, se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu are competenta materiala de solutionare a capatului de cerere privind nerespectarea procedurii de desfasurare a inspectiei fiscale.

**10. Referitor la capatul de cerere privind procedura de solutionare a contestatiei**, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte asupra cererii contestatoarei privind aplicarea prevederilor art. 9 (referitor la dreptul contribuabilului de a fi ascultat), art. 212 (introducerea altor persoane in procedura de solutionare) si art. 213 (solutionarea contestatiei) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

**In fapt**, contestatoarea solicita ca solutionarea contestatiei sa se faca cu aplicarea prevederilor art. 9, 212 si 213 din Codul de procedura fiscala.

**In drept**, dispozitiile legale cuprinse in O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, invocate de petenta sunt:

*"Art. 9. Dreptul de a fi ascultat (1) Înaintea luarii deciziei organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si împrejurarile relevante în luarea deciziei."*

*"Art. 212. Introducerea altor persoane în procedura de solutionare*

*(1) Organul de solutionare competent poate introduce, din oficiu sau la cerere, în solutionarea contestatiei, dupa caz, alte persoane ale caror interese juridice de natura fiscala sunt afectate în urma emiterii deciziei de solutionare a contestatiei. Înainte de introducerea altor persoane, contestatorul va fi ascultat conform art.9.*

(2) *Persoanele care participa la realizarea venitului în sensul art. 205 alin. (5) și nu au înaintat contestație vor fi introduse din oficiu [...]."*

*"Art. 213. Solutionarea contestației*

(1) *În solutionarea 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. Solutionarea contestației se face în limitele sesizării.*

(2) *Organul de solutionare competent pentru lamurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau al altor institutii și autorități.*

(3) *Prin solutionarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.*

(4) *Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.*

(5) *Organul de solutionare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."*

Referitor la "dreptul de a fi ascultat" prevăzut de art. 9 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală organul de solutionare reține că această obligație de a asculta contribuabilul revine organului fiscal, în speță, organului de inspecție fiscală, care înaintea emiterii deciziei de impunere este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

Se reține că prin Raportul de inspecție fiscală (RIF) nr. IV/.../2010, cap. V Discuția finală cu contribuabilul, prin anexa nr. 36 Instiintare pentru discuția finală nr. 710/17.12.2010 și prin anexele nr. 12, 24, 31, 32 și 35 anexate la RIF, organele de inspecție fiscală au dat posibilitatea reprezentantului legal al S.C. T S.R.L. să-și exprime atât verbal, cât și în scris, punctul de vedere asupra constatarilor înscrise în raportul de inspecție fiscală nr. IV/.../2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../2010.

Referitor la "introducerea altor persoane în procedura de solutionare" prevăzută de art. 212 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se reține că aceasta nu este o cerință obligatorie pentru organul de solutionare a contestației, acesta "poate introduce", din oficiu sau la cerere, în solutionarea contestației, după caz, alte persoane ale caror interese juridice de natură fiscală sunt afectate în urma emiterii deciziei de solutionare a contestației, cu ascultarea prealabilă conform art. 9 a contestatorului.

Având în vedere că potrivit art. 89 alin. (1) și art. 205 alin. (5) nu există alte persoane care participă la realizarea venitului impozabil, organul de solutionare a contestației apreciază că aplicarea acestei prevederi procedurale nu este utilă și necesară pentru solutionarea prezentei contestații.

Referitor la "Solutionarea contestatiei" prevazuta de art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se retine ca in conformitate cu prevederile art. 206 alin.(1) ***"contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: ... c) motivele de fapt si de drept; d) dovezile pe care se intemeiaza;"***

In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii deciziei de impunere. Analiza contestatiei se va face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii, iar contestatorii pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei.

De asemenea, pct. 2.4. din Ordinul ANAF nr. 519/2005 pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede ca: ***"organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv"***.

Se retine ca, prin contestatia depusa S.C. T S.R.L. prezinta in mod declarativ constatarile si masurile dispuse de organele de inspectie fiscala cu care nu este de acord, fara a prezenta si motivele de drept, temeiurile legale (articolele din Codul fiscal) pe care isi intemeiaza contestatia. De asemenea, contestatoarea nu prezinta dovezi constand in inscrisuri care sa sustina afirmatiile si motivatiile de fapt invocate. Cu toate ca odata cu depunerea contestatiei petenta avea posibilitatea de a depune probe si dovezi in sustinerea cauzei, societatea nu a uzat de aceasta facilitate pentru a-si fundamenta apararea.

In sustinerea contestatiei, SC T SRL, nu invoca prevederi ale legii fiscale cu privire la stabilirea de catre organul de inspectie fiscala a diferentei de TVA in suma de ... lei si a majorarilor de intirziere aferente TVA in suma de ... lei, societatea intemeindu-si contestatia doar pe baza prevederilor art. 205-207 din Codul de procedura fiscala referitoare la procedura de solutionare a contestatiilor.

Petenta sustine ca in dovedirea contestatiei intelege sa se foloseasca de proba cu actele anexate raportului de inspectie fiscala existente la organele de inspectie fiscala si de documentele care ii vor fi solicitate pe parcursul solutionarii contestatiei.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca solutionarea cauzei se face pe baza documentelor existente la dosarul cauzei, contestatorul avand obligatia ca odata cu depunerea contestatiei sa administreze si probatoriul pe care isi intemeiaza motivatiile, nefiind obligatia organului de solutionare a contestatiei sa solicite explicit ce anume dovezi sa prezinte petentul in sustinerea cauzei.

Fata de cerintele imperative ale dispozitiilor legale citate mai sus, se retine ca in speta de fata motivatiile de fapt ale contestatiei constau in simpla insiruire a nemulțumirilor contestatoarei fata de actul administrativ atacat.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca motivarea in drept se refera numai la temeiul legal de formulare si depunere a contestatiei prevazut de Codul de procedura fiscala, insa petenta nu prezinta si articolele din Codul fiscal si nu administreaza dovezile pe care se intemeiaza actiunea societatii.

Intrucat in sustinerea motivelor de fapt contestatoarea nu prezinta si motivele de drept (indicarea temeiurilor legale din Codul fiscal pentru fiecare motivatie de

fapt) si deasemenea nu administreaza dovezile pe care sa isi intemeieze sustinerile din contestatie si care sa formeze convingerea organului de solutionare privind nelegalitatea masurilor dispuse prin decizia de impunere, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind nerespectarea procedurii de solutionare a contestatiei.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 209 alin.(1) lit.a); 210; 211; 213 alin.(5); 216 si 70 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

### **DECIDE:**

**Art. 1.** Respingerea ca neintemeiata si nedovedita a contestatiei formulata de **S.C. T S.R.L.** cu sediul in judetul Botosani, pentru suma de ... lei reprezentand TVA.

**Art. 2.** Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA.

**Art. 3.** Respingerea ca neintemeiata a contestatiei privind nerespectarea procedurii de solutionare a contestatiei.

**Art. 4.** Constatarea necompetentei materiale a D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii pentru cererea de solutionare a capatului de cerere privind nerespectarea procedurii de desfasurare a inspectiei fiscale.

**Art. 5.** Transmiterea spre competenta solutionare a contestatiei formulata impotriva Dispozitiei de masuri nr. IV/.../2010 catre Activitatea de Inspectie Fiscala, ca organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Botosani in termen de 6 luni de la comunicare.