



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B
Tel : +0256499334
Fax : +0256499332
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

DECIZIA NR. 483/236/19.03.2014

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL** înregistrată la D.G.R.F.P.
Timișoara sub nr.X/10.01.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat A.J.F.P. X - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice nr.1 prin adresa nr.X10.01.2014, înregistrată la D.G.R.F.P.Timișoara sub nr.X/10.01.2014, asupra contestației formulate de **SC X SRL** cu domiciliul fiscal în X, str. X, nr.X, jud. X, CUI X înregistrată la ORC X J X/X/2000.

SC X SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/21.11.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/21.11.2013, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată;
- X lei - dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este autentificată prin semnatura și ștampila reprezentantului legal.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată **SC X SRL** solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/21.11.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.

X/21.11.2013, prin care s-a respins la rambursare suma de X lei (nivelul TVA contestată este de X lei, iar nivelul TVA necontestată este de X lei) reprezentând taxa pe valoarea adăugată și prin care s-a stabilit X lei dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și X lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestatoarea arată că a solicitat rambursarea soldului negativ de TVA, după cum urmează:

- Decontul de TVA nr.X/22.06.2011 aferent perioadei 01.03.2011-31.05.2011, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X/17.08.2011 aferent perioadei 01.06.2011-31.07.2011, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. x/20.09.2011 aferent lunii august 2011, prin care s-a solicitat la rambursare suma de 341.173 lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X/24.10.2011 aferent lunii septembrie 2011, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X/22.12.2011 aferent perioadei 01.10.2011-30.11.2011, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X-2011/24.01.2012 aferent lunii decembrie 2011, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X-2012/24.02.2012 aferent lunii ianuarie 2012, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X/23.03.2012 aferent lunii februarie 2012, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X-2012/23.05.2012 aferent perioadei 01.03.2012-30.04.2012, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X-2012/21.06.2012 aferent lunii mai 2012, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X-2012/23.07.2012 aferent lunii iunie 2012, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X-2012/17.08.2012 aferent lunii iulie 2012, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X-2012/21.12.2012 aferent perioadei 01.08.2012-30.11.2012, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X-2013/25.01.2013 aferent lunii decembrie 2012, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X-2013/25.02.2013 aferent lunii ianuarie 2013, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X-2013/25.03.2013 aferent lunii februarie 2013, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X-2013/23.04.2013 aferent lunii martie 2013, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control ulterior;
- Decontul de TVA nr. X/27.05.2013 aferent lunii aprilie 2013, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control anticipat;
- Decontul de TVA nr. X/19.07.2013 aferent perioadei 01.05.2013-30.06.2013, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control anticipat;
- Decontul de TVA nr. X/26.08.2013 aferent lunii iulie 2013, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control anticipat;
- Decontul de TVA nr. X/25.09.2013 aferent lunii august 2013, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control anticipat;
- Decontul de TVA nr. X/25.10.2013 aferent lunii septembrie 2013, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei, soluționat cu control anticipat.

Contestatoarea arată că a fost efectuată o inspecție fiscală în urma căreia a fost respinsă la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă achiziției unei locomotive de la X SA.

De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei aferentă facturii nr.X/14.11.2011 în valoare de X lei, întrucât a fost încălcat art.11 alin.1³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea consideră că temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală nu este aplicabil, deoarece în perioada în care a efectuat achiziția de la X SA (luna noiembrie 2011), aceasta intrând în vigoare de la 1 ianuarie 2012. Astfel, în conformitate cu prevederile art.11 alin (1³) din Codul Fiscal invocat de către echipa de inspecție fiscală, „Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.(g) lit.b)-e) nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar sunt supuși obligației de plata a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă”.

Contestatoarea susține că temeiul legal invocat nu este aplicabil, întrucât prevederile respective vizează strict contribuabilii a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, reglementând în acest sens implicațiile de TVA la nivelul furnizorului/prestatorului, nicidecum la nivelul beneficiarului. Or, implicațiile de TVA la nivelul beneficiarului sunt cele furnizate de către alin. (1⁴) al aceluiași articol potrivit căruia „Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin. (9) lit. b)-e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită”.

Și în cazul în care ar fi invocat în mod corespunzător temeiul legal cu privire la implicațiile TVA la nivelul beneficiarului, contestatoarea consideră că nici aceste prevederi din urmă nu ar fi putut fi aplicabile întrucât acestea din urma se referă strict la situația în care codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului este anulat, fiind astfel înscris în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată.

Contestatoarea arată X SA nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA, așa cum rezultă și din interogarea bazei de date disponibilă pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală (Anexa nr. 5). Acest aspect este semnalat și de către organele de inspecție fiscală, care în cadrul Raportului de inspecție fiscală menționează faptul că „din respectiva baza de date, organele de inspecție fiscală, nu au putut lista decontul de TVA cod 300 pentru luna noiembrie 2011, fapt ce dovedește că, societatea nu a depus deconturi de TVA și nu a colectat niciodată acest TVA. Din baza de date enunțată mai sus, agentul economic verificat, nu figurează cu nici un decont depus vreodată pe nici o luna, respectiv pe nici un trimestru în care acesta a funcționat. Acest fapt este dovedit și de faptul ca, furnizorul X SA -, nu a depus niciodată vreo declarație informativă cod 394”.

Contestatoarea arată că are drept de deducere cu privire la TVA facturată de X SA, deoarece a utilizat această achiziție în folosul operațiunilor sale taxabile, potrivit art.145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal. Astfel, chiar dacă furnizorul nu era înregistrat în scopuri de TVA, dar totuși a menționat TVA pe factura emisă, contestatoarea consideră că are dreptul de deducere a TVA achitată furnizorului.

SC X SRL susține că prevederile legale în materie de TVA au fost armonizate cu prevederile Directivei a 6-a (devenită Directiva 112/2006/CE începând cu 1 ianuarie 2007), și de asemenea, începând cu 1 ianuarie 2007, prin Tratatul de Aderare al României la Uniunea Europeană, România s-a obligat, printre altele, să respecte acquis-

ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile emise de Curtea Europeană de Justiție („CEJ” în cele ce urmează).

În ceea ce privește jurisprudența CEJ, contestatoarea consideră relevantă decizia CEJ C-438/09 în cauza Boguslaw Juliusz Dankowski împotriva Dyrektor Izby Skarbowe) w Lodzi (denumită în continuare „C-438/09”) în care se abordează subiectul dreptului de deducere a TVA achitată către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA (Anexa nr. 6). Potrivit cauzei în acțiunea principală, Dankowski, deținătorul societății Dan-Trak, a achiziționat o serie de servicii de la societatea Artem-Studio, pentru care furnizorul, deși neînregistrat în scopuri de TVA, a emis facturi în care a menționat și taxa datorată.

De asemenea, arată că potrivit deciziei CEJ în cauza C-438/09, o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește TVA achitată pentru prestările de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii serviciilor furnizate. Mai mult, CEJ precizează ca legislația națională nu trebuie să excludă dreptul de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA.

Similar, cu cele prezentate contestatoarea arată că este în posesia facturii care cuprinde toate informațiile care permit identificarea furnizorului (Anexa nr. 7).

Contestatoarea arată că și în cazul achiziției locomotivei de la SC X SA are dreptul de a deduce TVA, întrucât a acționat cu bună - credință nefiind implicată în vreo operațiune de fraudă, a folosit achiziția în cauză la operațiunile taxabile ale societății, și, nu în cele din urmă, deține factură conformă cu art.155 din Codul Fiscal.

Contestatoarea arată asemănarea atât a cazurilor în discuție (cazul C-438/09 - Juliusz Dankowski și cazul său), precum și asemănarea modului de reglementare din Polonia și România (Articolul 88 alineatul 3 a punctul 1 litera a) din Legea privind TVA-ul din Polonia și art.11 alin.1³ din Codul Fiscal din România).

De asemenea, invocă și cauzele comasate C-123/87 și C-330/87 Lea Jorion, nee Jeunehomme, and Societe anonyme d'etude et de gestion immobiliere 'EGI', unde CEJ a decis că: articolele 18(1)(a) și 22(3X0) și (b) ale Directivei a VI-a a Consiliului (77/388/CEE) din 17 mai 1977 permit State Membre să condiționeze exercitarea dreptului de a deduce TVA de deținerea unei facturi care trebuie să conțină anumite elemente specifice prin care să se asigure aplicarea corectă a TVA și să permită verificarea lor de către autoritățile fiscale. Totuși, aceste elemente specifice nu trebuie, prin numărul și specificul lor să facă practic imposibilă și excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere”.

Prin urmare, contestatoarea susține că, utilizează locomotiva în speța în folosul operațiunilor sale taxabile și anume pentru realizarea transportului de marfă, motiv pentru care are drept de deducere pentru TVA achitată către X SA.

Contestatoarea consideră că nu trebuie ținută răspunzătoare pentru neregulile survenite la furnizor și, pe cale de consecință, nu trebuie penalizată prin pierderea dreptului de deducere pentru TVA achitată la achiziția locomotivei.

De asemenea, contestatoarea arată că a acționat întotdeauna cu bună-credință, care reiese din modul în care a gestionat relațiile cu toți furnizorii săi de bunuri și servicii, primind facturile de la aceștia la livrarea bunurilor sau după prestarea serviciilor, și achitându-le doar după ce furnizorii/prestatorii și-au îndeplinit obligațiile contractuale.

În cazul particular al achizițiilor importante, așa cum este cazul achiziției unei locomotive de la SC X SA, contestatoarea arată că a efectuat mai multe verificări ale bunului care urma să fie cumpărat (locomotiva), după care a încheiat un contract ferm cu acest furnizor, prin care a fost asigurat că pot prelua locomotiva în cauză după plata

primei rate din contract, transferul de proprietate efectuându-se în momentul efectuării plății celei de-a doua rate din contract.

Contestatoarea precizează că a negociat și semnat contractul doar după ce și-a luat măsurile de precauție în așa fel încât să se asigure că locomotiva există și este în stare aparenta buna de funcționare, aceste mijloace de transport fiind identificabile în mod unic, întrucât sunt înmatriculate, având marcaj unic de identificare, număr de circulație și certificat de identitate. Astfel, contestatoarea arată că dacă existau suspiciuni în ceea ce privește comportamentul furnizorului (SC X SA) referitoare la neîndeplinirea obligației de plată a TVA-ului colectat din livrările/prestările efectuate ea, echipa de inspecție fiscală putea solicita organelor fiscale care administrează fiscal activitatea acestui furnizor să efectueze un control fiscal încrucișat în conformitate cu prevederile OPANAF 467/2013 (art. 2 lit. a) sau e).

Faptul că echipa de inspecție nu a dispus efectuarea acestor controale încrucișate, contestatoarea susține că indiferent de rezultatul unor astfel de controale, TVA-ul aferent achizițiilor oricum urma să nu fie acceptat la deducere, ceea ce denota rea-credință din partea inspectorilor fiscali.

Contestatoarea precizează că respectă întru-totul prevederile articolelor 145 și 146 din Codul Fiscal, referitoare la condițiile de fond și de forma ce trebuie îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere, deoarece achizițiile a fost efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile (condiția de fond), și deține documente care probează realitatea și corectitudinea tranzacției din punctul său de vedere (facturi, contracte, avize de însoțire a mărfii), facturi întocmite în conformitate cu art.155 din Codul Fiscal (condiția de forma).

În sensul probării îndeplinirii celor două condiții de mai sus, contestatoarea precizează că echipa de inspecție fiscală nu face obiecții în Raportul de Inspecție Fiscală care să vizeze nerespectarea a condițiilor de fond necesare a fi îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere.

Pentru toate motivele expuse, contestatoarea consideră eronată opinia echipei de inspecție fiscală de a nu admite dreptul de deducere pentru TVA aferenta achiziției locomotivei.

Potrivit principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, contestatoarea solicită anularea în mod corespunzător a majorărilor de întârziere și a penalităților la nivelul sumei contestate, deoarece principiul pe care organele de inspecție fiscală și-au fundamentat calculele pentru determinarea accesoriilor nu respecta principiul *accessorium sequitur principalae*, ceea ce este profund eronat.

Contestatoarea arată că, organele de inspecție fiscală, în calculul accesoriilor, nu au ținut cont de sumele de TVA de rambursat înregistrate, stabilind astfel accesorii și pe perioada când deținea o creanță față de Bugetul de Stat, în aceste perioade neexistând principal pentru calculul accesoriilor sau trebuind să fie redus în mod corespunzător cu creanța deținută față de Bugetul de Stat, refăcând calculul în anexa nr. 8.

În concluzie, contestatoarea solicită anularea parțială a Deciziei X/21.11.2013 și Raportul de inspecție fiscală în baza cărora s-au impus obligații suplimentare de plată în ceea ce privește TVA în quantum de X lei, însă nivelul TVA contestată de X lei, iar nivelul TVA necontestată este de X lei.

În ceea ce privește quantumul majorărilor și a penalităților de întârziere, conform principiului *accessorium sequitur principalae*, contestatoarea solicită anularea în mod corespunzător quantumul majorărilor de întârziere și al penalităților la nivelul sumelor contestate.

Argumentația juridică a contestatoarei este:

- Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
- Jurisprudența CEJ menționată.

La contestația formulată, contestatoarea a anexat:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata nr. X/21.11.2013;
- Raportul de inspecție fiscală nr. X/21.11.2013;
- Scrisoarea de înaintare a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere nr. X/22.11.2013;
- Certificatul de înregistrare fiscală al Societății;
- Interogarea bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală;
- Decizia CEJ în cauza C-438/09;
- Factura nr. x/14.11.2011 emisă de X SA;
- Calculul dobânzilor de întârziere al Societății

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. X/21.11.2013 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/21.11.2013.

Organele de inspecție fiscală precizează că au verificat modul de calcul și virare a TVA pentru perioada 01.03.2011-31.08.2013, respectiv analiza și aprobarea rambursării TVA, cu control ulterior, aferentă sumei negative înscrise în deconturile de TVA după cum urmează:

TVA - control ulterior.

- Decontul de TVA nr.X/22.06.2011-suma rambursată X lei, conform deciziei nr.X/27.06.2011;
- Decontul de TVA nr. X/17.08.2011-suma rambursată X lei, conform deciziei nr.X/24.08.2011;
- Decontul de TVA nr. X /20.09.2011-suma rambursată X lei, conform deciziei nr. X/27.09.2011;
- Decontul de TVA nr. X/24.10.2011- suma rambursată X lei, conform deciziei nr. X/03.11.2011;
- Decontul de TVA nr. X/22.12.2011 - suma rambursată X lei, conform deciziei nr. X/27.12.2011;
- Decontul de TVA nr. X-2011/24.01.2012 - suma rambursată X lei, conform deciziei nr.X/06.02.2012;
- Decontul de TVA nr. X-2012/24.02.2012 - suma rambursată X lei, conform deciziei nr.X/13.03.2012;
- Decontul de TVA nr. X/23.03.2012 - suma rambursată X lei, conform deciziei nr.X/28.03.2012;
- Decontul de TVA nr. X-2012/23.05.2012 - suma rambursată X lei, conform deciziei nr.X/29.05.2012
- Decontul de TVA nr. X-2012/21.06.2012 - suma rambursată X lei, conform deciziei nr.X/22.06.2012;
- Decontul de TVA nr. X-2012/23.07.2012 - suma rambursată X lei, conform deciziei nr.X/30.07.2012;
- Decontul de TVA nr. X-2012/17.08.2012 - suma rambursată X, conform deciziei nr.X/24.08.2012;
- Decontul de TVA nr. X-2012/21.12.2012 - suma rambursată X lei, conform

deciziei nr.X/27.12.2012;

- Decontul de TVA nr. X-2013/25.01.2013 - suma rambursată X, conform deciziei nr.X/30.01.2013;

- Decontul de TVA nr. X-2013/25.02.2013 - suma rambursată X lei, conform deciziei nr.X/28.02.2013;

- Decontul de TVA nr. X-2013/25.03.2013 - suma rambursată X lei, conform deciziei nr.X/27.03.2013;

- Decontul de TVA nr. X-2013/23.04.2013 - suma rambursată X lei, conform deciziei nr.X/29.04.2013;

TVA - control anticipat

- Decontul de TVA nr. X/27.05.2013 prin care solicită la rambursare suma de X lei, pentru perioada 01.04.2013-30.04.2013;

- Decontul de TVA nr. X/19.07.2013 prin care solicită la rambursare suma de X lei, pentru perioada 01.05.2013-30.06.2013

- Decontul de TVA nr. X/26.08.2013 prin care solicită la rambursare suma de X lei, pentru perioada 01.07.2013-31.07.2013

- Decontul de TVA nr. X/25.09.2013 prin care solicită la rambursare suma de X lei, pentru perioada 01.08.2013-31.08.2013

În urma verificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea a înregistrat în contabilitate, respectiv în jurnalul de cumpărări aferent lunii noiembrie 2011, factura de achiziție nr. X/14.11.2011 (anexata în copie xerox), emisă de furnizorul X SA cu TVA, deși acesta apare în baza de date ANAF și INFOPC- Detalii contribuabili - ca neplătitor TVA, factura fiscală pentru care societatea a înregistrat TVA deductibilă în sumă de X lei.

De asemenea, au constatat că această factură face obiectul vânzării unui mijloc fix (locomotivă) pe care furnizorul X SA o are în patrimoniu ca aport la capitalul social, la baza vânzării acesteia stă contractul de vânzare - cumpărare nr.X/09.11.2011, încheiat între SC X SRL și Y SA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorul, deși nu a fost niciodată plătitor de TVA, întocmește factura cu TVA nerespectând prevederile art.155 alin.(5) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală consemnează faptul că proveniența obiectului facturii nr. X/14.11.2011, respectiv locomotiva care face obiectul vânzării menționată în factura de mai sus, a fost în patrimoniul X SA ca aport la capitalul social, conform MOF X (XXI), nrX din 29.11.2011 - anexa de lucru.

Prin Decizia asociatului unic al X SA nr. X09.11.2011, se decide: pct. 1), "...vânzarea locomotivei LE 5100, conform Hotărârii Adunării Generale a X SA - București din 06.07.2011. Menționam ca, X SA este asociat in X SA București."

Întrucât societatea a dedus TVA în sumă de X lei, fără ca emitentul sumei respective să fie plătitor de TVA, suma dedusă aferentă acestei facturi este nedeductibilă fiscal, fiind încălcate prevederile art.11, alin.1³, art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.46 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele

normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații este dacă SC X SRL are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală emisă de SC X SA, în condițiile în care, aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA.

În fapt, contestatoarea a achiziționat un mijloc fix (locomotivă) cu factura fiscală nr.X/14.11.2011 emisă de SC X SA în sumă totală de 2X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, societatea furnizoare nefiind înregistrată ca plătitoare de TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă facturii fiscale nr.X/14.11.2011, fiind încălcate prevederile art.155 alin.(5), 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art. 146

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

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

coroborat cu prevederile pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, stipulează:

„ 46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”

Art.155

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare în scopuri de TVA** sau, după caz, codul de identificare fiscală, **ale persoanei impozabile care emite factura;**”

Potrivit prevederilor legale invocate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere cu factură fiscală care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute de lege și să fie emisă pe numele persoanei impozabile de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat SC X SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru locomotiva achiziționată de la SC X SA, întrucât deși pe factura emisă de acesta, a fost înscris un cod de înregistrare în scopuri de TVA, acesta nu era real, deoarece furnizorul nu este înregistrat în scopuri de TVA.

Mai mult, se reține și faptul că, în ce privește posibilitatea deducerii TVA în cazul în care documentele justificative cuprind informații sau mențiuni incomplete, Decizia nr.V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casatie și Justiție, a decis:

"[...] în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin .(4) lit. f) și în art.145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, [...] taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA".

În ceea ce privește susținerea contestatoarei referitoare la faptul că, societatea a înscris TVA pe factură, iar ca și cumpărător de bună credință a achitat acest TVA astfel, având drept de deducere, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum a fost arătat anterior, factura în cauză, deși are înscrisă elementele prevăzute de lege, cuprind date nereale privind codul de înregistrare în scopuri de TVA al emitentului acestor facturi, respectiv SC X SA, acesta nefiind înregistrat în scopuri de TVA, respectiv nu este o persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia are drept de deducere asupra TVA, întrucât această achiziție este în folosul operațiunilor sale taxabile, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile, a condiției de formă, inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia nu poate fi ținut răspunzător de faptele furnizorului, însă este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete, care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea bunurilor, pentru a putea beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate.

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a cazurilor din Jurisprudența Europeană, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere cele precizate în prezenta decizie.

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căreia temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală nu este aplicabil în cazul de față, respectiv art.11alin.1³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală precizează că, atât în raportul de inspecție fiscală, cât și în decizia de impunere contestată, au fost invocate ca fiind încălcate art.155 alin.(5) și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 (1) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, și din “eroare s-a precizat și art.11alin.1³.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente speței, se reține că organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit că SC X SRL nu poate deduce taxa pe valoarea adăugată, în sumă totală de **X lei**, în condițiile în care pe factura în cauză a fost înscris un cod de înregistrare în scopuri de TVA nereal, întrucât SC X SA nu este înregistrată la organul fiscal ca fiind plătitor de TVA, motiv pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Întrucât contestatoarea nu precizat prin contestația formulată cuantumul accesoriilor contestate, organele de soluționare a contestațiilor se vor pronunța asupra întregului quantum al accesoriilor stabilite prin Decizia de impunere nr. X/21.11.2013 în sumă totală de X lei, din care: majorări/dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Dobânzile și penalitățile de întârziere aferente debitului stabilit suplimentar reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, au fost calculate în conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 119

“Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Art. 120

“ Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

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

Art. 120¹

“Penalități de întârziere

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Potrivit prevederile legale se reține că pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale se datorează majorări de întârziere începând cu ziua următoare scadenței obligației datorate și până la data stingerii acesteia. Totodată, se reține faptul că plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

Având în vedere cele reținute prin prezenta decizie, precum și faptul că SC X SRL nu contestă suma de X lei reprezentând TVA, iar pentru suma de **X lei** reprezentând TVA a fost respinsă contestația, aceasta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae* și prevederilor legale antecitate.

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de sumele de rambursat înregistrate, stabilind astfel accesorii și pe perioada când deținea o creanță față de bugetul de stat, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece, pentru perioada noiembrie 2011 - martie 2013 SC X SRL a beneficiat de rambursarea integrală a TVA solicitate la rambursare (control ulterior), iar pentru perioada aprilie - august 2013 (control anticipat), la stabilirea sumei suplimentare de plată a TVA pentru calculul majorărilor de întârziere, organele de inspecție fiscală au luat în considerare și TVA de rambursat pentru perioada respectivă, potrivit anexei „Situatie calcul accesorii”, anexată în copie la dosarul cauzei.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/21.11.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/21.11.2013 pentru suma de X lei reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată;
- X lei - dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC X SRL
- A.J.F.P.X - Serviciul Inspecție Fiscală

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

X