



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Bd. Gheorghe Lazăr nr.9 B
300081 Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax : +0256 499 332

DECIZIE nr. 267/77/26.02.2015

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL** – în reorganizare judiciară, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.X/12.12.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4 prin adresa nr.X/12.12.2014, înregistrată la D.G.R.F.P.Timișoara sub nr.X/12.12.2014, asupra contestației formulate prin administrator special de **SC X SRL** - în reorganizare judiciară, cu sediul social în X, str. X, nr.X, jud. X, cod de înregistrare fiscală ROX, ORC X JX/X/X.

SC X SRL - în reorganizare judiciară, contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/31.10.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/31.10.2014, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată.

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, raportat la data comunicării actelor administrativ fiscale prin remitere sub semnătura contribuabilului în data de 04.11.2014 (adresa nr. X/04.11.2014 anexată la dosarul cauzei) și data depunerii contestației 28.11.2014, înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr. X, potrivit ștampilei aplicată pe originalul contestației.

Societatea este reprezentată de X în calitate de administrator special, sub supravegherea X în calitate de administrator judiciar.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice

Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. SC X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/31.10.2014, solicitând anularea deciziei de impunere contestată, deoarece consideră că obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite parțial eronat, cu privire la:

- plata TVA stabilit în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei,
- plata penalităților de întârziere în procent de 15%, în sumă de X lei ($X \cdot 15\%$),
- plata penalităților de întârziere calculate încă o dată în procent de 0,02% în sumă de X lei pentru un debit de X lei (penalități calculate nelegal pentru 284 zile întârziere, la un debit de X lei stabilit de control până la 31.05.2013, pentru care s-au calculat deja penalități de întârziere în procent de 15%, potrivit datelor din Raportul de Inspecție Fiscală și Decizia de impunere),

pentru următoarele motive:

Contestatoarea arată că prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 31.10.2014 și decizia de impunere nr.X/31.10.2014, s-au stabilit, parțial în sarcina societății, în mod nelegal următoarele :

- plata TVA-ului în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei;
- plata penalităților de întârziere în procent de 15%, în sumă de X lei ($X \cdot 15\%$);
- plata penalităților de întârziere calculate încă odată în procent de 0,02% în sumă de X lei.

1) Cu privire la plata TVA-ului stabilit suplimentar în sumă de X lei, reprezentând TVA aferentă avansurilor achitate, majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în procent de 15%, în sumă de X lei

SC X SRL arată că a acordat avansuri pentru prestări servicii confecții încălțăminte către furnizorul debitor SC X SRL cu sediul în X, str. X, FN, în sumă totală de X lei din care TVA în sumă de X lei, potrivit extraselor de cont din 04.06.2008, 10.10.2008, 13.10.2008, 15.10.2008, 16.10.2008, 01.07.2009, 12.08.2009, 03.09.2009, 11.09.2009, 18.09.2009, 16.10.2009, 18.11.2009, 16.12.2009, în urma cărora s-au emis facturile de avans cu nr. X/19.05.2008 în valoare de X lei, nr.X/01.10.2008 în valoare de X lei, nr.X/15.10.2008 în valoare de X lei, nr.X/23.06.2009 în valoare de X lei, nr.X/01.09.2009 în valoare de X lei, nr.X/07.01.2010 în valoare de X lei, nr.X/15.01.2010 în valoare de X lei, nr.X/26.02.2010 factura storno cu suma de X lei.

În baza facturilor primite, societatea RO X SRL înregistrează TVA deductibil aferentă avansurilor plătite în sumă de X lei .

Pentru operațiunile de prestări servicii și pentru avansurile acordate s-a încheiat contractul de prestări servicii nr.X/25.09.2006 cu adiționale aferente care a expirat în 25.09.2011 și contractul X/22.11.2010 cu termen de valabilitate până la data de 22.11.2015, contracte enumerate de fapt și de către organele de control în Raportul de Inspecție Fiscală și Decizia de impunere.

Se arată de asemenea că, de la data acordării avansului se efectuează în continuare prestări servicii până la data de 28.09.2012, potrivit operațiunilor din contabilitatea societății, urmând ca operațiunile să se desfășoare până la data expirării contractului nr.X/22.11.2010, respectiv 22.11.2015.

Contestatoarea precizează că, organele de control au luat în considerare deductibilitatea TVA până la data de 31.10.2011, în baza contractului nr.X/25.09.2006 expirat în 25.09.2011, după care au considerat că TVA-ul nu mai este deductibil fiscal, procedând la ajustarea TVA-ului cu suma de X lei, invocând ca temei de drept art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 modificată, calculând majorări de întârziere în sumă totală de X lei. Potrivit temeiului de drept invocat „ persoanele impozabile au dreptul să

deducă TVA-ul aferent achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunii taxabile”.

De asemenea, organul de control a reținut că deducerea TVA-ului aferent avansului achitat în vederea prestărilor de servicii este condiționată de finalizarea serviciului care să ducă la realizarea de operațiuni taxabile.

Totodată, reprezentanții organului de control fiscal invocă Decizia CEJ 419/2002, care statuează „(...) pentru ca TVA-ul să poată deveni exigibil la momentul avansului este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea sau prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare, bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie la momentul plății avansului (...)”.

Contestatoarea consideră că reprezentanții organului de control fiscal NU au luat în considerare și contractul nr. X/22.11.2010 cu termen de valabilitate până la data de 22.11.2015, care stabilește prestările de servicii ce urmează a se efectua în continuare, fapt pentru care se impunea necalcularea de majorări și penalități de întârziere.

Contestatoarea solicită a se observa că, organul de control nu stabilește că toată taxa aferentă (TVA) facturii de plată a avansului acordat ar fi nedeductibilă, pe de o parte sau că nu sunt îndeplinite condițiile de deducere prevăzute de art.145-147 Cod fiscal, până la 31.10.2011, pe de altă parte.

Contestatoarea arată că, în cadrul mecanismului legal al taxei, furnizorul de mărfuri colectează TVA de la beneficiarii plătitori și îl virează la stat din contul său colector, iar plătitorii avansului deduc taxa achitată în cadrul operațiunilor prevăzute de art. 147.1 și art. 156.2 Cod fiscal.

Astfel, pentru operațiunile în discuție, taxa plătită din contul colector a „stat” în bugetul statului până la data controlului, fapt pentru care acest buget NU a suferit vreun prejudiciu.

Sub acest aspect, contestatoarea consideră că motivarea organului de control, respectiv că ajustarea trebuia realizată până la data de 31.10.2011, NU justifică calcularea de majorări.

De altfel, dacă majorările la cel care a dedus TVA ar fi justificate în situația dată, tot atât de justificate ar fi dobânzile pe care statul ar trebui să le achite celui care a plătit din contul colector TVA?

Contestatoarea susține că, este de neconceput să se achite majorări pentru o taxă, care a fost plătită de contribuabil și apoi prin ajustarea unui avans nu mai este datorată.

În ceea ce privește fondul operațiunii, contestatoarea susține că avansurile acordate sunt aferente unor operațiuni reale, iar în al doilea rând, s-au efectuat în folosul realizării unor prestări de servicii pentru care exista drept de deducere a TVA, potrivit art. 145 alin.(1) și (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 modificată, existând în acest sens contracte pentru prestări de servicii confecții încălțăminte.

În ceea ce privește forma operațiunii, contestatoarea susține că documentele aferente deducerii TVA, respectiv facturile de avans, îndeplinesc toate condițiile de formă potrivit art. 155 din Legea nr.571/2003, modificată, față de care organul de control nu a consemnat deficiențe în acest sens.

Contestatoarea solicită a se observa că, organul de control nu a ținut cont de prevederile art. 148 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003, modificată și pct.53 alin.(5) Titlu VI din NM ale Codului fiscal aprobate prin HG. nr.44/2004 modificată, care statuează următoarele:

Art. 148 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003:

" În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138".

Pct.53 alin.(5) Titlu VI din NM:

"(5) Conform art. 148 lit. b) din Codul fiscal, se ajustează taxa deductibilă, în situații precum:

- a) cazurile prevăzute la art. 138 lit. a)-c) și e) din Codul fiscal;
- b) când pro rata definitivă, calculată la sfârșitul anului, diferă de pro rata provizorie utilizată în cursul anului;
- c) cazul în care persoana impozabilă în mod eronat a dedus o sumă de taxă mai mare decât avea dreptul sau mai mică."

Astfel, contestatoarea susține că față de prevederile legate de ajustare prevăzute la art. 148 alin.(1) lit.b) și a normelor de aplicare a codului fiscal, societatea nu deține elemente care să procedeze la ajustarea TVA.

Contestatoarea precizează că pe perioada celor două contracte de prestări servicii încheiate cu SC X SRL nu au existat renunțări la acestea, respectiv nu au fost emise facturi de storno de către furnizorul - debitor SC X SRL pentru a putea face operațiunile de ajustare a TVA.

Motivul invocat de către organul de control, și anume că, SC X SRL este în insolvență, nu reprezintă obligativitatea ajustării TVA, furnizorul debitor putând să dea spre prelucrare la rândul său către alte societăți prestatoare, lucrările prevăzute în contractul nr.X/22.11.2010 cu termen de valabilitate până la data de 22.11.2015.

Totodată, contestatoarea precizează faptul că pentru operațiunile privind avansurile acordate în anul 2008 și înregistrarea TVA deductibil în același an în valoare de X lei ($X \cdot 19\% / 119$), în baza facturilor de avans cu nr. X/19.05.2008 în valoare de X lei, nr.X/01.10.2008 în valoare de X lei, nr.X/15.10.2008 în valoare de X lei, consideră că intervine termenul de prescripție pentru suma de X lei, potrivit prevederilor art.91 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, modificată.

În consecință, solicită a se observa că organul de control nu a luat în considerare contractul nr. X/22.11.2010 cu termen de valabilitate până la data de 22.11.2015, prin care sunt cunoscute prestările de servicii ce urmează a se efectua în continuare, precum și faptul că avansurile acordate s-au efectuat în folosul realizării unor prestări de servicii pentru care exista drept de deducere a TVA potrivit art. 145 alin.(1) și (2) lit.a) din Legea nr.571/2003, modificată, neluându-se în considerare nici prevederile art. 148 alin.(1) lit.b) din Legea 571/2003 modificată și pct.53 alin.(5) Titlu VI din NM ale Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 modificată, calculându-se și stabilindu-se prin ajustare în mod eronat și nejustificat, un TVA nedeductibilă în valoare de X lei, majorări care au fost calculate în mod nejustificat în sumă de X lei, precum și penalități de întârziere în procent de 15%, în sumă de X lei ($X \cdot 15\%$).

Totodată nu se justifică ajustarea unor operațiuni de stabilire a TVA nedeductibilă fiscal în sumă de X lei și calcularea de accesorii aferente, pe o perioadă în care a intervenit și prescripția fiscală, pentru suma de X lei potrivit prevederilor art.91 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, modificată.

Contestatoarea consideră că, pentru TVA prescrisă nu au fost respectate prevederile legale, fiind calculate în mod eronat majorări de întârziere în sumă de X lei ($X \cdot 851 \text{ zile} \cdot 0,04\% + X \cdot 41 \text{ zile} \cdot 0,03\%$) precum și penalități de întârziere în sumă de X lei ($X \cdot 15\%$).

2) Cu privire la modul de stabilire a penalităților de întârziere în procent de 0,02%.

Contestatoarea susține că organul de control stabilește și calculează în mod eronat, încă odată, penalități de întârziere în sumă de X lei, prin aplicarea unui procent de 0,02% pe zi de întârziere pentru o perioadă de 240 zile calendaristice, respectiv 01.07.2013 -10.04.2014, pentru debite reprezentând TVA în sumă de X lei ($X + X + X + X$), constituite de respectivul control până la data de 30 mai 2013 cu termene de plată până la data de 01 iulie 2013. (Modul de calcul efectuat de control se găsește în anexa nr. 2 la Raportul de Inspecție Fiscală, suma fiind preluată în Decizia de impunere).

Pentru aceste debite constituite înainte de 30 mai 2013 cu termene de plată până la data de 01 iulie 2013, se aplică prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, modificată prin Ordonanța de urgență nr. 39 din 21 aprilie 2010, în care pentru întârzieri mai mari de 90 de zile, penalitățile de întârziere în procent de 15% se aplică o singura dată, operațiune efectuată și de control prin stabilirea unor penalități în sumă de X lei ($X*15\%$).

Contestatoarea solicită a se observa că, organul de control pe lângă aceste penalități aplicate, mai calculează încă odată penalități de întârziere în sumă de X lei, prin aplicarea unui procent de 0,02% pe zi de întârziere pentru o perioadă de 240 zile calendaristice, respectiv 01.07.2013 - 10.04.2014, pentru debite reprezentând TVA în sumă de X lei, constituite de respectivul control până la data de 30 mai 2013 cu termene de plată până la data de 01 iulie 2013, nerespectându-se astfel prevederile art. II din Ordonanța de Urgență nr. 50 din 29 mai 2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale.

ART. I - ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 50 din 29 mai 2013, statuează:

„Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

2. Articolul 120¹ se modifică și va avea următorul cuprins: "ARTICOLUL 120¹ Penalități de întârziere

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

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

ART. II- ORDONANȚĂ DE URGENȚĂ nr. 50 din 29 mai 2013, statuează:

"(1) Prevederile art. 1 intră în vigoare la data publicării prezentei ordonanțe de urgență în Monitorul Oficial al României, Partea I, cu excepția pct. 2 care intră în vigoare la data de 1 iulie 2013 și se aplică obligațiilor de plată scadente după data de 1 iulie 2013.

(2) Pentru obligațiile de plată cu scadența până la data de 1 iulie 2013 care se sting după această dată, se aplică nivelul de penalitate de întârziere potrivit legislației în vigoare până la data de 1 iulie 2013."

Astfel, temeiul legal invocat în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere, nu este aplicabil în speță, astfel încât nu se justifică modul de calcul al penalităților de întârziere în sumă de X lei.

În drept, contestatoarea precizează că invocă dispozițiile legale menționate în contestația formulată.

În consecință, având în vedere argumentele de drept și de fapt prezentate, contestatoarea solicită, în baza prevederilor art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, modificată, admiterea contestației astfel cum a fost formulată și anularea parțială a obligațiilor stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr.X/31.10.2014, respectiv TVA în sumă de X lei, majorări de întârziere în sumă de X lei,

penalități de întârziere în procent de 15% în sumă de X lei și penalități de întârziere calculate încă odată în procent de 0,02% în sumă de X lei.

În susținerea contestației, contestatoarea precizează că anexează în copie, următoarele documente:

- decizia de impunere nr.X/31.10.2014,
- raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 31.10.2014,
- contractul nr.X/25.09.2006 cu actele adiționale aferente care a expirat în 25.09.2011,
- contractul X/22.11.2010 cu termen de valabilitate până la data de 22.11.2015,
- un nr. de X facturi enumerate în prezenta contestație.

II. Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au efectuat la SC X SRL inspecția fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.07.2010 – 31.07.2014, ca urmare a depunerii următoarelor deconturi cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare:

DNOR (Nr/Data)	Perioada verificată	Suma solicitată
- X-2014-24/03/2014	01/07/2010/ 28/02/2014	X control ulterior
- X-2014-22/07/2014	01/03/2014/ 30/06/2014	X control anticipat
- X-2014-08/08/2014	01/07/2014/ 31/07/2014	X control anticipat

Activitatea de bază a societății constă în producerea de încălțăminte, respectiv lucrări executate și servicii prestate în legatură cu producția de încălțăminte ale căror materii și materiale pentru prelucrare provin de la partenerii intracomunitari.

Organele de inspecție fiscală menționează că societatea se află în procedură de insolvență, începând cu data 10.04.2014, conform Încheierii nr.X/10.04.2014.

Cu privire la TVA aferentă deconturilor soluționate cu control ulterior pentru perioada 01.07.2010 - 28.02.2014

Urmare a verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă s-au constatat următoarele deficiențe:

Din analiza contului 4092 « Furnizori debitori », se constată că acesta prezintă un sold debitor la data de 28.02.2014 (data până la care s-au efectuat rambursări de tva cu control ulterior) în sumă de X lei .

În vederea clarificării acestei situații organul de inspecție fiscală a procedat la solicitarea unei note explicative privind componența acestui sold cu specificarea contractelor care au stat la baza facturării acestor avansuri.

Din nota explicativă dată de reprezentantul legal a rezultat că suma de X lei se compune din :

- X lei care reprezintă avans manoperă confecționat fețe încălțăminte acordat (plătit) societății X SRL, în baza contractului de prestări servicii nr.X/25.09.2006, contract care a expirat în data de 25.09.2011. TVA dedus de societate pentru acest avans acordat a fost în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că acest sold se menține inclusiv până la data 31.07.2014 - ultimul decont de tva cu control anticipat analizat la prezenta inspecție parțială.

- X lei care reprezintă avans manoperă confecționat fețe de încălțăminte acordat societății X SRL, în baza contractului de prestări servicii nr. X/20.06.2008 a cărui valabilitate a expirat în data de 20.10.2010. TVA dedus de societate pentru acest avans acordat a fost în sumă de X lei.

-X lei care reprezintă avans manoperă confecționat fețe de încălțăminte acordat societății X SRL, în baza contractului de prestări servicii nr.X/20.10.2012 a cărui

valabilitate a expirat în data de 06.06.2014. TVA dedus de societate pentru acest avans acordat a fost în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că analiza acestui avans se va realiza la decontul de taxă aferent perioadei 01.03.2014 - 30.06.2014 înregistrat la DGRFP Timișoara Contribuabili Mijlocii sub nr.INTERNET- X-2014/22.07.2014, prin care este solicitat soldul sumei negative de TVA în sumă de X lei, soluționat cu control anticipat.

-X lei care reprezintă avans manoperă confecționat fețe de încălțăminte acordat societății X SRL, în baza contractului de prestări servicii nr.X/15.10.2012 a cărui valabilitate a expirat în data de 15.10.2014. TVA dedus de societate pentru acest avans acordat a fost în sumă de X lei.

-X lei care reprezintă avans manoperă confecționat fețe de încălțăminte acordat societății X SRL, în baza contractului de prestări servicii nr.X/01.11.2012 a cărui valabilitate a expirat în data de 01.11.2014. TVA dedus de societate pentru acest avans acordat a fost în sumă de X lei.

-X lei care reprezintă avans manoperă confecționat fețe de încălțăminte acordat societății X SRL. Societatea nu a prezentat contractul de prestări servicii. TVA dedus de societate pentru acest avans acordat a fost în sumă de X lei.

Din analiza contractelor aferente avansurilor achitate de societate și prezentate mai sus, s-au constatat următoarele:

- în relația cu SC X SRL în baza contractului nr.X/25.09.2006, la art.1, se prevede că aceasta avea obligația să croiască și să coase încălțăminte pentru beneficiar pe o durată de 1 an de la data semnării.

La art.6 din contract, sunt precizate modalitățile și condițiile de plată, respectiv beneficiarul va achita produsele în data de 10 ale lunii următoare emiterii facturii (neprecizând plata în avans).

Conform art. 18 din contract, referitor la rezilierea contractului, se prevede că acesta poate fi reziliat prin acordul ambelor părți atunci când obligațiile nu mai pot fi executate din diferite motive.

Prin actul adițional la contractul de colaborare nr.X/25.09.2006 încheiat în data de 25.09.2009, s-a convenit ca durata contractului să se prelungească cu încă 2 ani de la data încheierii acestuia (până în 25.09.2011).

Societatea a mai prezentat contractul de prestări servicii nr.X/22.11.2010 încheiat cu SC X SRL, dar acesta nu are continuitate la ultimul act adițional menționat mai sus, fiind un contract distinct de prestări servicii.

SC X SRL nu a finalizat operațiunea de prestare servicii pentru care a încasat avansul menționat, deși în perioada supusă verificării emite către SC X SRL facturi de prestări servicii pe care le încasează, în totalitate fără a storna facturile de avans întocmite, în conformitate cu OMFP nr.3055/2009.

Organele de inspecție fiscală consemnează că cele prezentate au consecință asupra deductibilității TVA în cazul în care nu s-a mai finalizat prestarea de servicii pentru care s-a acordat inițial deducerea TVA, în baza facturilor reprezentând avans.

Deducerea taxei pe valoarea adăugată realizată de SC X SRL în baza unor facturi întocmite pentru plata unui avans pentru prestări servicii se impune a fi regularizată atunci când, această prestare nu este efectuată (cel puțin la data rezilierii contractelor de prestare de servicii), chiar dacă furnizorul rămâne obligat la plata acestei taxe și nu a rambursat avansul, având în vedere că la momentul exigibilității TVA la avans conform Deciziei CEJ 419/2002 pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de prestări servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute și astfel, în special când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie identificate exact.

Din baza de date a DGRFP Timișoara a rezultat că SC X SRL se află în faliment începând cu data de 03.10.2012, deci nu mai putea efectua operațiuni de prestări servicii.

Deasemenea, organele de inspecție fiscală precizează că SC X SRL nu a prezentat documente pentru înscrierea la masa credală în vederea recuperării sumelor plătite în contul plăților în avans către SC X SRL și nici nu a prezentat documente din care să rezulte că a întreprins demersuri în vederea recuperării sumei plătite în avans.

Organele de inspecție fiscală arată că, potrivit art. 145 (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoanele impozabile au dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Rezultă din această prevedere legală că, deducerea TVA aferentă avansului achitat în vederea efectuării prestărilor de servicii este condiționată de finalizarea serviciilor care să ducă la realizarea de operațiuni taxabile. În caz contrar, nu se poate vorbi de „o achiziție” care să poate fi utilizată în vederea operațiunilor taxabile.

Mecanismul regularizării prevăzut de articolele menționate face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului stabilit de Directiva 2006/112.

Acest mecanism urmărește să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât operațiunile efectuate într-un stadiu anterior să dea naștere în continuare la dreptul de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse unei asemenea taxe. Acest mecanism are astfel ca obiectiv să stabilească un raport strâns și direct între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea serviciilor în cauză în vederea unor operațiuni impozitate în aval.

Având în vedere cele menționate, organul de inspecție fiscală a stabilit că TVA în sumă de X lei aferentă avansului facturat și achitat către SC X SRL și dedusă de societate la data facturării trebuie regularizat la data rezilierii contractului, fiind încălcate prevederile art. 145 (2) lit.a) din Codul fiscal, actualizat.

Referitor la avansurile plătite pentru prestări servicii către SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL, de asemenea nu s-a mai finalizat prestarea de servicii (nici în perioada supusă verificării nici după această perioadă) deși s-a dedus TVA, în baza facturilor reprezentând avans.

De asemenea, societatea nu a întreprins demersuri în vederea recuperării sumelor plătite în avans acestor societăți.

Deducerea taxei pe valoarea adăugată realizată de SC X SRL în baza unor facturi întocmite pentru plata unui avans privind livrarea de prestări servicii impune să fie regularizată atunci când această livrare în final nu este efectuată, chiar dacă furnizorul rămâne obligat la plata acestei taxe și nu a rambursat avansul.

TVA dedusă de SC X aferentă avansurilor facturate de:

- SC X SRL în sumă de X lei,
- SC X SRL în sumă de X lei,
- SC X SRL în suma de X lei,

se regularizează la data expirării contractelor de prestare de servicii, fiind încălcate prevederile art. 145 (2) lit. a) din Codul fiscal, actualizat, fapt pentru care se va diminua TVA solicitată la rambursare pentru perioadele aferente.

Se precizează că societatea nu a prezentat contractul cu SC X SRL, fapt pentru care organul de inspecție fiscală a regularizat în luna iulie 2010 TVA dedusă inițial (prima lună supusă verificării parțiale în vederea rambursării sumei negative a TVA), având în vedere că pe toată perioada supusă verificării nu a mai avut loc operațiuni cu această societate.

Referitor la avansurile aferente prestărilor de servicii facturate de către SC X SRL organul de inspecție a avut în vedere faptul că, contractul de prestări servicii (nr.X/15.10.2012) expiră în data de 15.10.2014 astfel că a procedat la dispunerea regularizării TVA dedusă în sumă de X lei până la această dată.

Referitor la avansurile aferente prestărilor de servicii facturate de către SC X SRL organul de inspecție fiscală a avut în vedere faptul că, contractul de prestări servicii (nr. X/01.11.2012) expiră în data de 01.11.2014, astfel că a procedat la dispunerea regularizării TVA dedusă în sumă de X lei, până la această dată, având în vedere că nu au fost întocmite documente și nu a mai avut loc relații comerciale

Recapitulație privind TVA deductibilă

- decontul de taxă aferent perioadei 01.07.2010-28.02.2014 înregistrat la DGRFP Timișoara Contribuabili Mijlocii sub nr.INTERNET- X-2014/22.07.2014, prin care este solicitat soldul sumei negative de TVA în sumă de X lei, soluționat cu control ulterior :

TVA deductibilă stabilită de societate	X lei
TVA deductibilă stabilită de control	X lei
Diferența TVA deductibilă	X lei

Cu privire la TVA colectată aferentă deconturilor soluționate cu control ulterior pentru perioada 01.07.2010-28.02.2014

Urmare a verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată s-au constatat următoarele:

În ceea ce privește validitatea codurilor de TVA a partenerilor din Comunitate, s-a constatat din Raportul Vies primit de la Compartimentul de Schimb Internațional de Informații, că la rubrica de livrări românești suspecte apar următoarele livrări intracomunitare de bunuri efectuate de societate:

- în luna noiembrie 2011 livrare în sumă de X lei către beneficiarul X Italia al cărui cod de TVA IT X nu este activ în perioada indicată;

- în luna februarie 2014 livrare în sumă de X lei către beneficiarul din Olanda X al cărui cod de TVA NL X nu este activ în perioada indicată.

Pentru toate aceste livrări, organele de control au stabilit că aceste operațiuni nu beneficiază de scutirea de taxa prevăzută de art. 143 (2) lit.a) din Codul fiscal, actualizat, întrucât beneficiarul intracomunitar din Olanda nu prezintă un cod valid de TVA, toate aceste livrări fiind astfel operațiuni impozabile în România în conformitate cu prevederile art. 126(1) din Codul fiscal, actualizat.

Pentru aceste livrări în sumă totală de X lei (X + X), s-a procedat la colectarea TVA suplimentară în sumă de X lei (X + X), conform prevederilor art. 137 și art. 140 alin.(1) din Codul fiscal, actualizat, faptul generator și exigibilitatea fiind stabilite conform art. 134 din Codul fiscal, actualizat.

Recapitulație privind TVA colectată

- decontul de taxă aferent perioadei 01.07.2010-28.02.2014 înregistrat la DGRFP Timișoara Contribuabili Mijlocii sub nr.INTERNET- X-2014/22.07.2014, prin care este solicitat soldul sumei negative de TVA în sumă de X lei, soluționat cu control ulterior :

TVA colectată stabilită de societate	X lei
TVA colectată stabilită de control	X lei
TVA stabilită suplimentar	X lei

Întrucât societatea a beneficiat de rambursarea TVA cu control ulterior a sumei de X lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de 0,05%, 0,04 %, 0,03% în sumă totală de X lei, acestea fiind calculate până la 10.04.2014 (data intrării în

insolvență), conform art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, întrucât societatea a beneficiat de rambursarea TVA cu control ulterior a sumei de X lei organele de inspecție fiscală au calculat și penalități de 15 % și 0,02% în sumă totală de X lei, acestea fiind calculate până la 10.04.2014 (data intrării în insolvență).

La calculul accesoriilor, organele de inspecție fiscală menționează că s-a ținut cont de deciziile de rambursare emise pentru control ulterior, situație prezentată detaliat în anexa nr.3 la raport.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Prin contestația formulată, societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/31.10.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/31.10.2014, pentru suma totală de X lei din care: X lei taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată, X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată și X lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată.

3.1 Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată,

cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă avansului achitat impune să fie regularizată la data expirării contractului de prestare servicii, în condițiile în care societatea nu face dovada că avansul a fost utilizat pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Perioada verificată: 01.07.2010 - 28.02.2014

În fapt, urmare a verificării parțiale cu privire la TVA aferentă deconturilor soluționate cu control ulterior pentru perioada 01.07.2010 - 28.02.2014, din analiza soldului contului de avans 4092 « Furnizori debitori », organele de inspecție fiscală au constatat că acesta prezintă un sold debitor la data de 28.02.2014 în sumă de X lei, în componența căreia se regăsește și suma de X lei reprezentând avans manoperă confecționat fețe încălțăminte care a fost achitat către SC X SRL, în baza contractului de prestări servicii nr.X/25.09.2006, care a expirat în data de 25.09.2011, pentru care societatea a dedus TVA în sumă de X lei.

În relația cu SC X SRL în baza contractului nr.X/25.09.2006, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

La art.1, din contract se prevede că SC X SRL avea obligația să croiască și să coase încălțăminte pentru beneficiar pe o durată de 1 an de la data semnării.

La art.6 din contract, sunt precizate modalitățile și condițiile de plată, respectiv beneficiarul va achita produsele în data de 10 ale lunii următoare emiterii facturii (neprecizând plata în avans).

Conform art. 18 din contract, referitor la rezilierea contractului, acesta poate fi reziliat prin acordul ambelor părți atunci când obligațiile nu mai pot fi executate din diferite motive.

Prin actul adițional la contractul de colaborare nr.X/25.09.2006 încheiat în data de 25.09.2009, s-a convenit ca durata contractului să se prelungească cu încă 2 ani de la data încheierii acestuia (până în 25.09.2011).

Societatea a mai prezentat contractul de prestări servicii nr.X/22.11.2010 încheiat cu SC X SRL, dar acesta nu are continuitate la ultimul act adițional menționat mai sus, fiind un contract distinct de prestări servicii.

SC X SRL nu a finalizat operațiunea de prestare servicii pentru care a încasat avansul menționat, deși în perioada supusă verificării emite către SC X SRL facturi de prestări servicii pe care le încasează, în totalitate fără a storna facturile de avans întocmite, în conformitate cu OMFP nr.3055/2009.

Organele de inspecție fiscală consemnează că cele constatate au consecință asupra deductibilității TVA, în condițiile în care nu s-a mai finalizat prestarea de servicii pentru care s-a acordat inițial deducerea TVA, în baza facturilor reprezentând avans.

Deducerea taxei pe valoarea adăugată realizată de SC X SRL în baza unor facturi întocmite pentru plata unui avans pentru prestări servicii, se impune a fi regularizată atunci când, această prestare nu este efectuată (cel puțin la data rezilierii contractelor de prestare de servicii), chiar dacă furnizorul rămâne obligat la plata acestei taxe și nu a rambursat avansul, având în vedere că la momentul exigibilității TVA la avans conform Deciziei CEJ 419/2002 pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de prestări servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute și astfel, în special când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie identificate exact.

Din baza de date a DGRFP Timișoara a rezultat că SC X SRL se află în faliment începând cu data de 03.10.2012, deci nu mai putea efectua operațiuni de prestări servicii.

De asemenea, SC X SRL nu a prezentat documente pentru înscrierea la masa credală în vederea recuperării sumelor plătite în contul plăților în avans către SC X SRL și nici nu a prezentat documente din care să rezulte că a întreprins demersuri în vederea recuperării sumei plătite în avans.

Organele de inspecție fiscală consemnează că potrivit prevederilor art. 145 (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoanele impozabile au dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, rezultă că, deducerea TVA aferentă avansului achitat în vederea efectuării prestărilor de servicii este condiționată de finalizarea serviciilor care să ducă la realizarea de operațiuni taxabile. În caz contrar, nu se poate vorbi de „o achiziție” care să poate fi utilizată în vederea operațiunilor taxabile.

De asemenea, se consemnează că, mecanismul regularizării prevăzut de articolele menționate face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului stabilit de Directiva 2006/112.

Acest mecanism urmărește să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât operațiunile efectuate într-un stadiu anterior să dea naștere în continuare la dreptul de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse unei asemenea taxe. Acest mecanism are astfel ca obiectiv să stabilească un raport strâns și direct între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea serviciilor în cauză în vederea unor operațiuni impozitate în aval.

Prin urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit că TVA în sumă de X lei aferentă avansului achitat către SC X SRL și dedusă de societate la data facturării trebuia regularizat la data rezilierii contractului, fiind încălcate prevederile art. 145 (2) lit.a) din Codul fiscal, actualizat, avansul nefiind utilizat în folosul operațiunilor taxabile.

În drept, dispozițiile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

a) operațiuni taxabile; [...]”

iar potrivit prevederilor art.125¹ alin.(1) pct.1 din același act normativ:

“1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;[...].”

Totodată, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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; [...].”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate/prestate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 din legea fiscală.

Din interpretarea textelor de lege citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă, condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții – aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un bun/serviciu, acesteia să i se livreze sau să urmeze să i se livreze un bun/serviciu – care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun/serviciu trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv a obținerii bunului/serviciului urmare operațiunii de livrare/prestare, efectuată sau care urmează să fie efectuată de o altă persoană impozabilă, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a TVA.

Astfel, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar taxa datorată sau achitată să fie aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, justificarea achiziției de bunuri sau prestarea serviciilor în beneficiul său revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunul sau pentru care s-a prestat serviciul.

În speță, se reține că, din analiza soldului contului de avans 4092 « Furnizori debitori », organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare are în sold la data de 28.02.2014 suma de X lei reprezentând avans manoperă confecționat

fețe încălțăminte, achitat către SC X SRL, în baza contractului de prestări servicii nr.X/25.09.2006, care a expirat în data de 25.09.2011, pentru care societatea a dedus TVA în sumă de X lei.

Se reține totodată că, SC X SRL nu a finalizat operațiunea de prestare servicii pentru care a încasat avansul, deși în perioada supusă verificării emite către SC X SRL facturi de prestări servicii pe care le încasează, în totalitate fără a storna facturile de avans întocmite.

Potrivit art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. **De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii**, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

iar potrivit prevederilor pct.69 alin.(3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare în anul 2011):

„(3) **Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri, sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.**”

Astfel, se reține că societatea contestatoare nu a înregistrat în evidența contabilă, facturi de regularizare a plăților în avans emise de SC X SRL, în baza contractului de prestări servicii nr.X/25.09.2006, expirat în data de 25.09.2011, care să justifice serviciul prestat și deducerea TVA în sumă de X lei.

De asemenea, se reține că societatea contestatoare, nu prezintă nicio justificare cu privire la motivul pentru care prestarea de servicii, pentru care SC X SRL a emis facturile de avans, nu s-au materializat în final, conform contractului de prestări servicii nr.X/25.09.2006, expirat în data de 25.09.2011.

Mai mult, așa cum este consemnat în raportul de inspecție fiscală, potrivit bazei de date a DGRFP Timișoara, SC X SRL se află în faliment începând cu data de 03.10.2012, societatea contestatoare neprezentând documente privind înscrierea la masa credală în vederea recuperării sumelor plătite în avans, de altfel, aceasta nu a prezentat nici documente din care să rezulte că a întreprins demersuri în vederea recuperării acestor sume.

Față de cele arătate, se reține că deducerea TVA aferentă avansului achitat și facturat de SC X SRL privind prestarea de servicii impune să fie regularizată la data expirării contractului de prestări servicii nr.X/25.09.2006, respectiv la 25.09.2011.

Organul de soluționare reține că îndeplinirea condițiilor de formă, în speță emiterea de facturi de avans, nu este suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, societatea având obligația să facă dovada îndeplinirii condițiilor de fond, or așa cum s-a arătat, contestatarea nu face dovada că avansul achitat l-a utilizat în folosul operațiunilor taxabile.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus citate și faptul că societatea nu justifică că avansul achitat l-a utilizat în realizarea de operațiuni taxabile, nefăcând dovada finalizării prestării, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că deducerea TVA aferentă avansului în suma de X lei trebuia regularizată la data expirării contractului de prestare servicii.

De menționat și decizia Curții Europene de Justiție în cazul C- 255/02-Halifax & Others, potrivit căreia orice artificiu (cum este emiterea unei facturi de avans pentru un serviciu) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația "normală" care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Susținerea contestatoarei precum că pentru operațiunile de prestări servicii și avansurile acordate s-a încheiat contractul de prestări servicii nr.X/25.09.2006 cu actele adiționale aferente, care a expirat în 25.09.2011 și contractul nr.X/22.11.2010 cu termen de valabilitate până la data de 22.11.2015, organul de control neluând în considerare și acest din urmă contract care stabilește prestările de servicii ce urmează a se efectua în continuare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele:

- prin Actul adițional la Contractul de colaborare nr.X/25.09.2006, încheiat la data de 25.09.2009 (anexat la dosarul cauzei), se prelungește durata contractului cu încă 2 ani de la acest act adițional, adică până în data 25.09.2011, dată la care acest contract nu s-a mai prelungit.

- Contractul de prestări servicii nr.X/22.11.2010 (anexat la dosarul cauzei) nu este în continuarea (prelungirea) ultimului Act adițional la Contractul de colaborare nr.X/25.09.2006 cu valabilitate până în data de 25.09.2011, fiind un contract distinct de prestări servicii pentru un număr limitat de produse, data încheierii acestui contract fiind anul 2010, când era deja încheiat actul adițional pentru contractul nr.X/25.09.2006, anterior menționat.

Mai mult, în Contractul de prestări servicii nr.X/22.11.2010 nu este adnotat că prelungește Contractul de colaborare nr.X/25.09.2006.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia organul de control nu a ținut cont de prevederile art. 148 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003, modificată și pct.53 alin.(5) Titlu VI din NM ale Codului fiscal, aprobate prin HG. nr.44/2004 modificată, în sensul că „societatea nu deține elemente care să procedeze la ajustarea TVA”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală nu au procedat la ajustarea TVA potrivit prevederilor menționate de aceasta, mai mult prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. X/12.12.2014 se precizează că „ petenta NU se află în situația prevederilor art.148 lit.b) din Legea nr.571/2003, modificată ...”

Referitor la susținerea contestatoarei cu privire la faptul că pentru suma de X lei (aflată în componența sumei de X lei - TVA stabilită suplimentar în sarcina societății) reprezentând TVA deductibilă aferentă avansurilor acordate în anul 2008 și înregistrată în același an, în baza facturilor de avans cu nr. X/19.05.2008, nr.X/01.10.2008 și nr.X/15.10.2008, intervine termenul de prescripție, potrivit prevederilor art.91 alin. (1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se reține:

Potrivit art. 21, art. 22, art. 23, art. 91, art. 92 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“Art. 21. – (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.

“Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.

“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează”.

“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă”.

“Art. 92 - (2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale; (...)

Astfel, termenul de prescripție începe să curgă în funcție de momentul nașterii creanței fiscale reprezentată de dreptul organelor fiscale la perceperea impozitelor datorate bugetului de stat și, corelativ, a obligației contribuabilului de a plăti aceste impozite, așa cum rezultă din prevederile art. 91 alin. (2) coroborate cu cele ale art. 21 alin. (2) lit. a) și art. 22 lit. a) din Codul de procedură fiscală.

Creanța fiscală (dreptul la perceperea impozitelor) se naște la momentul în care se constituie baza de impunere care o generează, așa cum se stipulează la art. 23 din Codul de procedura fiscală.

Prin urmare, susținerea contestatoarei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele considerente:

- baza de impunere de X lei reprezentând avans achitat către SC X SRL, în baza contractului de prestări servicii nr.X/25.09.2006, expirat în data de 25.09.2011, ce a stat la baza stabilirii TVA în sumă de X lei (în structura căreia se regăsește și suma de X lei) s-a constituit în luna octombrie 2011, astfel, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01.01.2012 și se împlinește la 31.12.2016.

- inspecția fiscală nu a stabilit obligații fiscale pentru anul 2008, ci așa cum rezultă din decizia de impunere, perioada verificată privind taxa pe valoarea adăugată aferentă deconturilor soluționate cu control ulterior a fost 01.07.2010-28.02.2014.

Mai mult, se reține că dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei, în componența căreia se regăsește și suma de X lei, a subzistat pe toată perioada derulării contractului de prestări servicii nr.X/25.09.2006, care a expirat la data de 25.09.2011, societatea având obligația de a face dovada că prestarea de servicii a fost materializată în final, respectiv că avansul achitat l-a utilizat în realizarea de operațiuni taxabile, motiv pentru care curgerea termenului de prescripție nu poate fi considerată ca fiind începută la data de 01.01.2009, pentru TVA în sumă de X lei.

În situația dată, dreptul de creanță al organelor de inspecție fiscală corespunzător obligației de plată reprezentând TVA în cuantum de X lei nu este prescris.

Pe cale de consecință, având în vedere cele mai sus reținute, contestația formulată de SC X SRL **se va respinge ca neîntemeiată, pentru suma de X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Referitor la accesoriile în sumă totală de X lei (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere de 15%) aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/31.10.2014, contestată parțial, se reține că, stabilirea de dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente TVA în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a reținut în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă de X lei, rezultă că acesta datorează și accesoriile aferente în sumă totală de **X lei** din care: suma de X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și suma de X lei reprezentând penalități de întârziere de 15% aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, în virtutea principiului de drept "accesoriul urmează principalul", motiv pentru care contestația **se va respinge ca neîntemeiată** și pentru acest capat de cerere.

Referitor la suma de X lei reprezentând penalitățile de întârziere de 0,02% aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/31.10.2014, se rețin următoarele:

În fapt, potrivit Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/31.10.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății penalități de întârziere în sumă totală de X lei aferente diferenței de taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, calculate pe perioada 02.09.2010 -10.04.2014 (data intrării în insolvență).

Potrivit anexei 2 la dosarul cauzei, suma totală de X lei se compune din suma de X lei reprezentând penalități de întârziere de 15 % și suma de X lei reprezentând penalități de întârziere de 0.02%.

Prin contestație, societatea susține că organul de control stabilește și calculează în mod eronat, încă odată, penalități de întârziere în sumă de X lei, prin aplicarea unui procent de 0,02% pe zi de întârziere pentru perioadă de 240 zile calendaristice, pentru obligația de plată reprezentând TVA constituită până la data de 30 mai 2013 cu termene de plată până la data de 01 iulie 2013, pentru care s-au calculat deja penalități de întârziere în procent de 15%, nefiind respectate astfel prevederile art.II din Ordonanța de Urgență nr. 50 din 29 mai 2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale.

În drept, prevederile O.U.G.nr.50/2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale, stipulează:

„ART. I

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

[...]

2. Articolul 120^{^1} se modifică și va avea următorul cuprins:

"ARTICOLUL 120^{^1}

Penalități de întârziere

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

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

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

[...]

„ART. II

(1) Prevederile art. I intră în vigoare la data publicării prezentei ordonanțe de urgență în Monitorul Oficial al României, Partea I, cu excepția pct. 2 care intră în vigoare la data de 1 iulie 2013 și se aplică obligațiilor de plată scadente după data de 1 iulie 2013.

(2) Pentru obligațiile de plată cu scadența până la data de 1 iulie 2013 care se sting după această dată, se aplică nivelul de penalitate de întârziere potrivit legislației în vigoare până la data de 1 iulie 2013."

Față de prevederile legale enunțate, se reține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit și calculat penalități de întârziere în procent de 0,02% pe zi de întârziere pe perioada 02.09.2010 -10.04.2014, pentru obligația de plată reprezentând TVA constituită până la data de 30 mai 2013 cu termene de plată până la data de 01 iulie 2013 și pentru care s-au calculat deja penalități de întârziere în procent de 15%, potrivit raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere.

În situația dată, penalitățile de întârziere de 0,02%, în sumă X lei, nu sunt datorate de societate.

De altfel, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.X/12.12.2014, referitor la punctul 2 din contestație care privește modul de stabilire al penalităților de întârziere în procent de 0,02% în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală precizează că „petenta este îndreptățită de anularea penalităților de întârziere calculate și a se aplica doar nivelul de penalitate de întârziere potrivit legislației în vigoare până la data de 01.07.2013, în conformitate cu prevederile OUG nr.50/2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale (MO nr.320/03.06.2013).”

În consecință, având în vedere considerentele prezentate mai sus, în conformitate cu dispozițiile art.216 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: „ Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, [...] ”, urmează **să fie admisă** contestația **pentru suma de X lei** reprezentând penalități de întârziere de 0,02% aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a 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

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SRL** – în reorganizare judiciară, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/31.10.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/31.10.2014, contestată parțial, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată.

2. Admiterea contestației formulată de **SC X SRL** – în reorganizare judiciară, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/31.10.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/31.10.2014, contestată parțial, pentru suma de **X lei** reprezentând penalități de întârziere de 0,02% aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL – în reorganizare judiciară,
- A.J.F.P. Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4

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 data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,