



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 387 10 00 interior 2073
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 183 / .X. 2013

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SA

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală

sub nr. .X./11.04.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr. .X./05.04.2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr. .X./11.04.2013, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., Str. .X. nr. .X.,.X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr.J.X./ .X./ .X., împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, (denumită în prezenta Decizie de impunere) emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 2013.

Contestația a fost formulată prin împuternicit Societatea Civilă de Avocați .X. conform împuternicirii avocațiale seria .X./28.03.2013, anexată în original la dosarul cauzei.

SC .X. SA contestă parțial Decizia de impunere nr..X./ 2013, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- X. lei TVA;
- X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./ 2013, respectiv **28.02.2013**, conform mențiunii olografe înscrisă de reprezentantul societății pe decizia de impunere, contestația a fost depusă la Direcția

generală .X. în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **28.03.2013**, conform ștampilei Registraturii din cadrul Direcției generale .X., aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA.

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 2013, societatea susține următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor facturi emise de PFA .X. care figurează ca fiind radiat din data de .X. 2010, contestatara susține că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, din următoarele considerente:

La momentul exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată îndeplinea condițiile prevăzute de art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv deținea facturile emise de PFA .X., iar aceste facturi respectau cerințele prevăzute de art.155 din Codul fiscal.

Nu există nicio prevedere care să afecteze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cazul în care prestatorul figurează ca și radiat, conform legii, dreptul de deducere fiind anulat numai în cazul facturilor emise de contribuabili declarați inactivi.

În acest sens, societatea susține că, potrivit principiului bunei credințe, a efectuat plata facturilor către prestator având în vedere prevederile din legislația fiscală privind raportarea operațiunilor în Declarația 394 - "Declarație informativă privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național", iar plata taxei pe valoarea adăugată către bugetul de stat a fost efectuată de prestator, conform deconturilor de TVA pe care le atașează la contestație.

De asemenea, societatea susține că la momentul emiterii facturilor nu exista nicio decizie a autorităților fiscale privind anularea codului de TVA al prestatorului pe motiv de inactivitate, acesta figurând ca fiind valabil pe site-ul Ministerului Finanelor Publice, anularea înregistrării în scopuri de TVA a prestatorului fiind comunicată acestuia și prezentată pe site-ul MFP abia în cursul lunii aprilie 2011.

Faptul că PFA .X. nu se încadrează în perioada respectivă în categoria "contribuabililor inactivi" este dovedit de documentul "Decizia de plăți anticipate pentru impozitul pe venit pentru anul 2011" emisă de Administrația Financiară .X. la începutul anului 2011 pentru acest contribuabil.

Totodată, societatea susține că valabilitatea înregistrării în scopuri de TVA a prestatorului poate fi constatată și din fișa sintetică pe platitor, conform căreia au fost înregistrate pe acest cod de TVA atât declarațiile fiscale lunare, cât și plățile aferente.

Societatea arată că prin neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu este respectat principiul neutralității fiscale a TVA, prevăzut de Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, conform căreia taxa pe valoarea adăugată nu trebuie să reprezinte un cost pentru persoanele impozabile or, în cazul de față, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată din motive procedurale, în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor prestate a fost încasată la bugetul de stat. În susținere contestată invocă cazul Toth (C-324/II) a CEJ prin care s-a pronunțat o hotărâre favorabilă, în sensul anulării deciziei organelor fiscale pe motivul retragerii autorizației de întreprinzător individual a emitentului facturii și citează prevederile pct.34 din Hotărârea CEJ în cazul C-324/11.

Ca urmare, societatea consideră nelegale și netemeinice constatările în ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de PFA .X. în perioada iunie -decembrie 2010 și solicită anularea obligațiilor stabilite suplimentar, inclusiv a accesoriilor aferente, având în vedere că:

- la momentul exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată detinea facturi emise de PFA .X., iar aceste facturi respectau toate cerințele de conținut prevăzute de art.155 din Codul fiscal;
- legislația restricționează dreptul de deducere doar pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi emise de contribuabilii declarați inactivi, neexistând nicio prevedere care să afecteze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cazul în care prestatorul figurează ca și radiat;
- la momentul emiterii facturilor în cauză nu exista nicio decizie a autorităților fiscale privind anularea codului de TVA al prestatorului pe motiv de inactivitate, acesta figurând a fi valabil pe site-ul Ministerului Financiar Public - anularea fiind prezentată pe site-ul MFP abia în cursul lunii aprilie 2011;
- Curtea Europeană de Justiție a decis că refuzarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată numai pe motivul că autorizația de întreprinzător individual a emitentului facturii a fost retrasă înainte de prestarea serviciilor contravine Directivei 2006/112 și principiului neutralității fiscale.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă contractului de transfer de activitate petrolieră din data de 18.09.2007 pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, contestatara susține următoarele:

În baza Contractului de transfer de activitate din data de 18.09.2007 încheiat între SC .X. SA (în prezent SC .X. SA), societate specializată în prestarea serviciilor anexe extracției petrolului brut și gazelor naturale, în calitate de vânzător, și SC .X.SA (actuala SC .X. SA) în calitate de cumpărător urma să se efectueze transferul activității de mentenanță la data îndeplinirii unor condiții suspensive, în scopul integrării acesteia de către SC .X. SA în cadrul organizației sale.

Scopul acestei tranzacții, așa cum rezulta din art.2.4. din Contractul de Transfer, a fost ca SC .X. SA să dețină capacitatea de a desfășura, numai în interesul propriei activități, serviciile .X. pe care SC .X. SA le-a prestat pentru SC .X. SA (fosta SC .X.SA) până la momentul încheierii Contractului de Transfer. Având în vedere faptul că nu s-a reușit novarea Contractelor privind Activitatea ..X., precum și faptul că aceste contracte se refereau la achiziționarea unor piese de schimb necesare pentru asigurarea utilizării corespunzătoare a activelor .X. transferate, părțile au încheiat un contract separat, Contractul de furnizare de piese de schimb din data de 15.01.2008, completat prin Actul adițional nr. .X./24.01.2008, prin care SC .X. SA se obligă să asigure în continuare, pentru o perioadă determinată, furnizarea și vânzarea către SC .X. SA a pieselor de schimb pe care le achiziționează de la furnizorii săi, în baza acelor contracte care ar fi trebuit să fie novate în beneficiul societății cumpărătoare.

În ceea ce privește tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacției contestatara susține că, inițial, părțile au convenit că, înaintea finalizării tranzacției, SC .X. SA să solicite și să obțină de la ANAF emiterea unei soluții fiscale individuale anticipate (denumită în conținutul prezentei decizii SFIA), care să stabilească dacă taxa pe valoarea adăugată este sau nu aplicabilă acestei tranzacții, în acest sens fiind depusă Cererea nr. .X./26.09.2007.

La data de .X. 2008, părțile au încheiat "Certificatul de Încheiere" prin care au confirmat finalizarea tranzacției, prin îndeplinirea unora dintre condițiile suspensive sau renunțarea la o parte din ele.

Intrucât până la data finalizării, SC .X. SA nu obținuse SFIA privind tratamentul fiscal al tranzacției și plecând de la prezumția că TVA este aplicabilă, părțile au încheiat, la aceeași dată, un act separat referitor la plata TVA în ceea ce privește Contractul de Transfer, denumit Acordul privind TVA, potrivit căruia părțile au considerat transferul ca fiind supus TVA, urmând ca, ulterior, în funcție de data emiterii/posibilitatea emiterii SFIA, respectiv rezultatul unui control fiscal pe care SC .X. SA avea obligația să îl solicite, să se procedeze după cum urmează:

Daca SFIA ar fi fost emisa pana la data de 25 martie 2008 (data depunerii decontului privind TVA), iar aceasta ar fi fost in sensul ca tranzactia nu este purtatoare de TVA, SC .X. SA ar fi trebuit sa storneze facturile si sa reemita facturi fara TVA, iar TVA platită de Cumparator sa fie rambursată acestuia de catre vanzator, in termen de 5 zile de la data primirii SFIA.

Daca SFIA ar fi fost emisa pana la data de 25 martie 2008 si ar fi prevazut ca TVA este datorată, vanzatorul ar fi trebuit sa plateasca TVA la bugetul de stat.

Daca nicio SFIA nu ar fi fost emisa pana la data de 25 martie 2008 atunci SC .X. SA ar fi trebuit sa plateasca TVA achitat de societate față de bugetul de stat si sa solicite un control fiscal in luna aprilie 2008. Daca urmare acestui control, autoritatile fiscale ar fi constatat ca:

1. TVA nu era datorată si platibilă, atunci vanzatorul ar fi trebuit sa ramburseze cumparatorului intreaga suma a TVA platită, in termen de 5 zile de la data recuperarii TVA de la bugetul de stat, sau

2. TVA era datorată si platibilă, atunci nicio actiune nu mai trebuia sa fie intreprinsa de catre niciuna din parti fata de cealalta in legatura cu TVA platită.

Contestatară susține că la data finalizării contractului, SC .X. SA a emis facturile pentru plata pretului tranzactiei cu TVA, in cuantum de .X. lei, din care TVA .X. lei (facturile nr..X., nr..X., nr..X.si nr..X./X.2008).

La data de 25 martie 2008, avand in vedere ca SFIA nu fusese emisa, **SC .X. SA a inregistrat TVA aferenta facturilor emise in Decontul de TVA aferent lunii februarie 2008, înregistrând TVA de plata in cuantum de .X. lei, pe care a achitat-o.**

Contestatară susține că, din prudenta si buna credinta nu a dedus taxa pe valoarea adăugată la acel moment.

Prin adresa nr. .X./ .X..2008, ANAF a comunicat SC .X. SA refuzul de emitere a SFIA, intrucat tranzactia pentru care s-a solicitat respectiva solutie a fost deja efectuata, argumentand ca, potrivit legii, SFIA se emite in vederea reglementarii unei situatii de fapt viitoare si nu retroactiv.

În luna iunie 2008, in lipsa SFIA sau a rezultatului unui control fiscal prin care organele de inspectie fiscală sa clarifice tratamentul fiscal concret al tranzactiei **SC .X. SA a recalificat unilateral tranzactia ca nefiind purtatoare de TVA**, cu incalcarea expresa atat a prevederilor Codului fiscal, cat si a prevederilor Contractului de Transfer care prevedeau in mod expres posibilitatea SC .X. SA de a storna facturile emise doar in situatia in care SFIA era emisa pana la data 25.03.2008 sau in urma finalizarii unui control fiscal printr-o decizie de impunere, sub conditia ca oricare dintre cele doua acte administrativ fiscale sa confirme faptul că tranzactia nu este purtatoare de TVA.

In acest sens, **in luna iunie 2008**, in lipsa SFIA si cu un an inainte de efectuarea inspectiei fiscale la **SC .X. SA, vanzatorul, a stornat facturile**

initial emise cu TVA cu facturile de stornare nr..X., nr..X., nr..X., nr..X./X.2008 si concomitent, a emis facturi pentru pretul tranzactiei fara TVA, respectiv facturile fiscale nr..X., nr..X., nr..X., nr..X./X.2008, **dar, fara a restitui catre SC .X. SA valoarea reprezentand TVA.**

SC .X. SA a inregistrat facturile de stornare in decontul de TVA aferent lunii iunie 2008, ajungand in pozitia de rambursare a TVA si exercitand optiunea de rambursare a acesteia prin decontul lunii iunie 2008.

La data de 25 septembrie 2008, SC .X. SA a înaintat un memorandum catre ANAF prin care a descris in detaliu tranzactia, precum si consecintele negative generate de lipsa unui act administrativ fiscal prin care sa fie consemnata pozitia oficiala a ANAF in privinta aplicabilitatii TVA in contextul tranzactiei in discutie, prin care a solicitat sa exprime o opinie asupra tratamentului aplicabil tranzactiei din punct de vedere al TVA.

Ulterior, SC .X. SA a fost supusa unei inspectii fiscale, desfasurate in perioada martie - aprilie 2009 în urma căreia s-a constatat că *"operatiunile decurgand din Contractul de Transfer de Activitate ..X. sunt impozabile din punct de vedere TVA"*, respectiv *"[...] se incadreaza in prevederile art.128 alin.7 din Codul fiscal si art.128 pct.6 alin.6 si 7 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal"*. Inspectia fiscala a avut in vedere analiza documentelor si evidentelor contabile ale SC .X. SA, precum si concluziile controlului incrucisat efectuat la SC .X.SA mentionate in Procesul-Verbal din 10 aprilie 2009. Organele de inspectie fiscală au retinut, in analizarea tratamentului fiscal al tranzactiei, explicatiile si precizarile reprezentantilor SC .X.SA din Nota explicativa nr. .X./09.04.2009 cu privire la derularea Contractului de Transfer, potrivit carora in baza Certificatului de Incheiere din data de .X.2008, s-a renuntat la indeplinirea anumitor conditii suspensive precedente, inclusiv la conditia privind novarea Contractelor privind activitatea ..X., întrucat pana la data finalizarii tranzactiei contractele de furnizare de piese de schimb incheiate de SC .X. SA cu furnizorii sai nu au putut fi transferate catre SC .X.SA pentru continuarea desfasurarii activitatii preluate, fiind necesara incheierea unui contract separat de furnizare de piese de schimb cu SC .X. SA, in data de 15.01.2008.

Ca urmare, societatea susține că prin acest contract s-a stabilit ca SC .X. SA va continua sa achizitioneze piese de schimb necesare activitatii de la funizorii sai, iar SC .X. SA va achizitiona aceste piese de schimb de la SC .X. SA, astfel că, o parte a activitatii preluate a continuat sa depinda de SC .X. SA pentru o perioada lunga de timp și fara incheierea acestui contract separat, deci nu se poate considera ca activitatea preluata a functionat in mod independent.

Ca urmare a inspectiei fiscale ale carei constatari au fost consemnate in Decizia de impunere nr. .X./ 2009, SC .X. SA a considerat ca nu sunt indeplinite cerintele legislatiei fiscale pentru ca respectivul transfer sa constituie tranzactie in afara sferei TVA. Astfel, contestatară susține că

Decizia nr. .X./ 2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală, precizează ca tranzacția reglementată prin Contractul de Transfer este purtătoare de TVA, acest act administrativ fiscal statuând ca SC .X. SA a schimbat ulterior tratamentul fiscal al TVA, fără a avea la baza documente legale care să justifice operațiunea de stornare a facturilor emise inițial cu TVA.

Ulterior, la data de 2012, prin Decizia nr. .X. privind soluționarea contestației fiscale formulate de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./ 2009, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a anulat Decizia de impunere nr. .X./ 2009, aceste acte administrativ fiscale făcând în prezent obiectul unei acțiuni în anulare, înregistrată pe rolul Curții de Apel .X.- Secția de contencios administrativ și fiscal, în dosar nr..X./X..

Societatea susține că stornarea facturilor emise inițial cu TVA și emiterea unor facturi fără TVA nu are temei legal și operațiunile nu sunt legale nici din perspectiva prevederilor contractuale aplicabile, Contractul de Transfer precizând imposibilitatea stornării facturilor anterior emiterii unei decizii de impunere care să confirme necesitatea stornării.

Ca urmare, societatea susține că, **prin adresa nr. .X./29.05.2009 a înștiințat SC .X. SA asupra refuzului facturilor de stornare și, ulterior emiterii Deciziei de impunere nr. .X./ 2009 a dedus TVA în luna mai 2009**, în baza facturilor emise inițial de SC .X. SA, cu TVA, în conformitate cu prevederile legale și prevederile contractuale, fără a ține cont de facturile de stornare având în vedere că acestea au fost emise fără a avea la baza documente justificative sau prevederi legale care să justifice operațiunea de stornare. Deducerea taxei pe valoarea adăugată s-a efectuat prin Decontul lunii mai 2009, prin recunoașterea că deductibila a taxei pe valoarea adăugată înscrisă pe facturile emise de SC .X. SA în luna februarie 2008.

Contestatarea susține că datorită complexității tranzacției a considerat ca tratamentul din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată poate fi determinat corect doar în urma analizei detaliate atât a contractelor transferate/netransferate, cât și a continuării activității de către SC .X. SA, acest punct de vedere fiind agreat și de către SC .X. SA prin semnarea Acordului privind TVA, însă SC .X. SA a înțeles să încalce prevederile contractuale agreate, precum și prevederile fiscale în materie.

Astfel, societatea susține că până la emiterea Deciziei de impunere nr..X./ 2009, **SC .X. SA, de bună credință, nu a dedus taxa pe valoarea adăugată decât prin Decontul de TVA până în luna mai 2009, deși taxa a fost achitată către SC .X. SA în baza facturilor inițiale din luna februarie 2008.**

Societatea prezintă constatările organelor de inspecție fiscală de la pag.3 paragraful 1 lit.e) și paragraful 3, pag.4 paragrafele 2, 3 și 4 lit.b) și

pag.5 paragraful 4 și 5 din decizia de impunere contestată și susține că sunt netemeinice și nelegale, invocând următoarele:

Prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal reprezintă manifestarea unuia dintre cele mai importante principii ale sistemului de TVA și anume principiul neutralității conform căreia efectul TVA pe lanțul comercial trebuie să fie neutru prin aceea că TVA nu trebuie să devină o povară pentru comercianți, ci trebuie suportată doar de consumatorul final și orice companie înregistrată în scopuri de TVA în România poate să deducă din TVA de plată pentru operațiunile proprii, TVA plătită furnizorilor săi.

Din prevederile legale incidente taxei pe valoarea adăugată rezultă că pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite două condiții importante:

1) *Una de fond* - prin aceea că achiziția pentru care se solicită deducerea TVA trebuie să fie într-adevăr o operațiune taxabilă (adică să existe exigibilitate) și să fi fost efectuată în scopul desfășurării unei activități economice cu drept de deducere;

2) *Una de formă* - prin aceea că pentru a susține existența dreptului de deducere trebuie ca achiziția în cauză să poată fi probată cu o factură corect întocmită, în formă sa originală sau, în lipsa acesteia cu "*alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, [. ..], care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) din Codul fiscal, [. ..].*"

De asemenea, contestatara arată că **un aspect la fel de important este momentul în care se poate realiza deducerea TVA pentru achiziții de bunuri și servicii**, mai exact, momentul când ia naștere dreptul de deducere și momentul când acest drept poate fi/este exercitat de contribuabil. Astfel, societatea susține că *dreptul de deducere ia naștere odată cu exigibilitatea taxei*, adică într-un moment identificabil într-o anumită linie temporală, cu excepția situațiilor prevăzute la art.148 și art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Pe de altă parte, *exercitarea acestui drept nu este o obligație, contribuabilul având 5 ani la dispoziție să își exercite acest drept*, în acest sens fiind prevederile art.147¹ alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal.

Astfel, contestatara susține că orice discrepanță între momentul în care dreptul de deducere ia naștere și momentul în care acesta este efectiv exercitat de contribuabil nu trebuie penalizată.

Față de cele precizate mai sus, contestatara susține că are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă Transferului de Activitate din considerentele:

Societatea îndeplinește condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv achiziția activității este operațiune taxabilă și nu una în afara sferei de aplicare a

TVA si s-a efectuat in vederea sustinerii derularii operatiunilor proprii ale societatii.

În acest sens, contestatara susține că tratamentul aplicabil tranzactiei din punct de vedere al TVA trebuie stabilit in functie de natura operatiunii, respectiv prin incadrarea acesteia in categoria operatiunilor in sfera TVA, indiferent de modalitatea de reflectare in contabilitate a facturilor.

Argumentele de ordin legal si faptic sunt:

La momentul aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, statul roman a ales sa implementeze in legislatia interna, respectiv in Codul fiscal, prevederile optionale privind neimpozitarea cu TVA a transferului de active, de la art.19 din Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, care precizeaza: *"In cazul unui transfer, indiferent daca este efectuat cu titlu oneros sau nu, sau sub forma de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei parti a acestora, statele membre pot considera ca nu a avut loc nicio livrare de bunuri si ca persoana careia ii sunt transferate bunurile este succesorul cedentului. "*

Societatea invocă prevederile din Normele metodologice ale Codului fiscal, date în explicitarea art.128 alin.(7) din Codul fiscal, precum și cauzele Curții Europene de Justiție, respectiv Cauza C-497/01- *"Zita Modes Sari vs. Administration enregistrement et des domaines"*, susținând că prevederile legale interne trebuie interpretate în lumina jurisprudenței CEJ.

Astfel contestatara prezintă noțiunea de transfer statuată de Curtea Europeană de Justiție, la art.5 alin.(8) din a Sasea Directiva și Cauza C-444/10 *"Finanzamt Ludenscheid vs. Christel Schriever"* susținând că din acestea rezulta ca, pentru ca un transfer de active sa fie calificat ca neimpozabil, trebuie indeplinite in mod obligatoriu 2 conditii:

-cesionarului sa-i fie transferata o activitate economica autonoma si
-cesionarul sa continue sa desfasoare activitatea economica autonoma desfasurata anterior de vanzator sau, cel putin, sa depuna toate diligentele in acest scop.

Societatea susține că nu au fost îndeplinite conditiile transferului întrucât un transfer de active nu este supus regimului de impozitare cu TVA daca nu sunt indeplinite in mod cumulativ trei conditii:

- 1) primitorul activelor sa fie persoana impozabila;
- 2) activele transferate, investite intr-o anumita ramura a activitatii economice, sa constituie din punct de vedere tehnic o structura independenta, capabila sa efectueze activitati economice separate, respectiv activitatea transferata sa poata sa functioneze independent, de sine statator;
- 3) activitatea respectiva sa fie continuata de cesionar la fel ca inainte de transfer, respectiv sa continue sa produca venituri.

Daca prima conditie este indeplinita, a doua si a treia conditie nu sunt indeplinite, respectiv:

Activele transferate catre SC .X. SA nu constituie o structura independenta, capabila sa efectueze activitati economice separate, in lipsa novarii unei parti din Contractele privind Activitatea ..X.. Avand in vedere imposibilitatea novarii Contractelor si pentru ca aceste contracte se refereau la asigurarea pieselor de schimb necesare pentru desfasurarea activitatii transferate, de intretinere/mentenanta a utilajelor .X. , partile au incheiat un contract separat, prin care SC .X. SA se obliga sa asigure furnizarea de piese de schimb pe care le achizitioneaza de la furnizorii sai.

Contestatarul susține că SC .X. SA nu a transferat toate activele necesare pentru ca activitatea de intretinere/mentenanta utilaje .X. sa poata functiona independent, respectiv nu a transferat contractele cu furnizorii de piese de schimb, activitatea transferata a ramas in continuare dependenta de cea a SC .X. SA nefiind capabila sa functioneze in mod independent de activitatea vanzatorului. Astfel, contractele cu acesti furnizori, care ar fi trebuit sa asigure piesele de schimb, reprezentau un factor esential pentru functionarea si desfasurarea corespunzatoare a activitatii de mentenanta a utilajelor .X. . De aceea, in lipsa transferului acestor contracte de furnizare, transferul de active realizat in baza Contactului de transfer nu a constituit o structura independenta, capabila sa efectueze activitati economice separate, respectiv sa functioneze de sine-stator.

Activitatea de mentenanta nu a fost continuata de cesionarul SC .X. SA la fel ca inainte de transfer, in scopul producerii de venituri, ci a fost integrata in propria structura organizationala.

Societatea arată că pentru ca un transfer sa nu fie supus TVA, trebuie ca activele transferate sa compuna o ramura independenta capabila sa opereze de sine statator in cadrul organizatiei cesionarului, ceea ce presupune ca cesionarul sa aiba intentia sa opereze/sa continue activitatea transferata si nu sa o lichideze imediat si sa vânda stocurile de marfuri.

Contestatarul susține că intentia acesteia la momentul incheierii Contractului de Transfer a fost de a-și procura mijloacele necesare pentru a-si putea asigura singura mentenanta/intretinerea utilajelor sale .X. , fara a mai apela la un contract cu o terta parte in acest scop.

În cadrul unui transfer de activitate, un factor care sa demonstreze continuarea activitatii sau intentia de continuare din partea cesionarului ar fi, de exemplu, transferul portofoliului existent de clienti, de la vanzator la cumparator, clientela fiind un element esential fara de care activitatea respectiva nu ar putea fi continuata.

Contestatarul susține că nu a avut niciodata intentia sa continue si sa dezvolte activitatea de mentenanta utilaje .X. transferata astfel incat sa deserveasca alti clienti. Intentia SC .X. SA a fost sa foloseasca activele si angajatii transferati de la SC .X. SA pentru a-si asigura singura mentenanta utilajelor .X. si nu sa obtina venituri din aceasta activitate, prestand servicii catre alti clienti. Astfel, .X. nu a prestat activitati de mentenanta catre alte

entitati, fie ele din grup sau din afara grupului .X. dupa cum nu exista nicio factura de servicii de mentenanta emisa de SC .X. SA în calitate de furnizor.

Având în vedere că intenția societății a fost de a integra activitatea de mentenanță a utilajelor .X. în propria structură organizațională și nu aceea de a obține venituri separat reiese că societatea nu a continuat activitatea desfășurată anterior de vânzător. În susținere prezintă cazul Delta Newsagents judecat de instanța europeană, precum și cazul societatii ICB Ltd, judecat in Marea Britanie.

Referitor la menținerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată chiar si in cazul existentei unui transfer neimpozabil din punct de vedere al TVA, contestatara susține că in conformitate cu art.145 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul realizarii operatiunilor prevazute la art.128 alin.(7) din Codul fiscal, daca taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

Astfel, societatea susține că și în situația în care transferul ar fi indeplinit condițiile pentru a fi considerat o operatiune neimpozabila din punct de vedere al TVA ar fi beneficiat de dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor.

Pe cale de consecinta, societatea susține că pentru a asigura respectarea principiului neutralitatii taxei pe valoarea adaugata beneficiarul unei livrari/prestari nu trebuie privat de exercitarea dreptului de deducere a taxei facturate de furnizor, chiar si in cazul in care furnizorul a aplicat in mod eronat TVA, prezentând în susținere punctul de vedere exprimat prin adresa nr. .X./23.06.2008 de Directia .X. din cadrul Ministerului Finantelor Publice.

In concluzie, in lipsa unei prevederi legale exprese care sa limiteze dreptul de deducere, chiar daca transferul ar fi indeplinit conditiile pentru a fi considerat neimpozabil, iar furnizorul ar fi emis in mod eronat facturi cu TVA, societatea susține că ar fi avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată in baza principiului neutralitatii taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, societatea susține că, începând cu anul 2011 normele metodologice de aplicare ale art.128 alin.7) din Codul fiscal, pct.6 alin.(10) teza 5, s-au modificat, fara ca textul de lege sa fie amendat. Este stiut faptul ca normele metodologice nu pot adauga la lege și în aceste conditii, coroborand opinia exprimata de Directia .X. din cadrul Ministerului Finantelor Publice cu modificarea normelor metodologice, in conditiile in care textul de lege vizat a rămas neschimbat, reiese că intentia legiuitorului a fost de la inceput sa nu sanctioneze aplicarea regimului de taxare cu TVA asupra unui transfer de activitate mentionat la art.128 alin.(7) din Codul fiscal prin refuzarea dreptului de deducere la beneficiar. Presupunand ca Transferul de activitatea ..X. ar fi reprezentat un transfer de activitate, societatea ar fi putut, in continuare, sa deduca TVA aplicata de SC .X. SA pe tranzactie.

Separat, contestatara arată că SC .X. SA este în prezent în insolvență și ar fi excesiv de dificil să recupereze suma de TVA plătită invocând în susținere cazul C-35/05 "Reemtsma Cigarettenfabriken".

Societatea susține că a acționat cu bună credință, îndeplinind toate diligentele pentru aplicarea corectă a tratamentului privind TVA fapt ce rezultă din documentele încheiate cu SC .X. SA din care reiese că intenția părților a fost de a obține clarificări și îndrumare din partea autorităților fiscale, cât și memorandumul adresat de SC .X. SA către ANAF prin care a cerut poziția oficială a ANAF în privința aplicabilității TVA în contextul tranzacției.

Mai mult, societatea susține că a acționat în concordanță cu abordările implicite sau explicite demonstrate de autoritatea fiscală, respectiv nu a dedus taxa pe valoarea adăugată decât în momentul în care organul fiscal a verificat tranzacția și a emis un act administrativ fiscal prin care a fost stabilit tratamentul aplicabil din punct de vedere al TVA.

În conformitate cu principiul protecției așteptării legitime-principiu de drept european, în virtutea căruia organele statului sunt obligate să acționeze în conformitate cu dispozițiile legale și să respecte așteptările legitime întemeiate pe prevederile legale în vigoare, contribuabilii putând conta pe previzibilitatea și consecvența deciziilor luate de organele statului- dreptul de deducere a TVA ar trebui menținut și citează hotărârea Curții Europene de Justiție în cazurile conexe C-181/04 - C-183/04 "*Elmeka NE*" și "*Ipourgos Ikonomikon*".

Astfel, prin documentele emise de la organele fiscale a fost creată la nivelul societății o așteptare legitimă privind deductibilitatea TVA, iar neacordarea dreptului de deducere a TVA ar încălca principiul protecției așteptării legitime.

Contestatara susține că achiziția Activității s-a efectuat în vederea susținerii derulării operațiunilor proprii ale societății, în scopul internalizării acesteia, acest fapt rezultând din natura activelor preluate prin Contractul de Transfer de Activitate .X., precum și din modul de implementare a Tranzacției.

Conform celor susținute, contestatara arată că a îndeplinit condiția de fond pentru exercitarea dreptului de deducere și organelor de inspecție fiscală le revine sarcina să verifice îndeplinirea condiției de formă.

Contestatara susține că, în conformitate cu art.146 alin.(1) lit.a) și alin.(2) din Codul fiscal și pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare în anul 2009, pentru exercitarea dreptului de deducere ar fi trebuit să dețină facturi emise de SC .X. SA, în original și care să conțină toate elementele prevăzute de art.155 din Codul fiscal.

În măsura în care aceste facturi nu ar fi putut fi prezentate din orice motiv sau nu ar fi fost prezentate în original, legea ar fi permis societății să

deduca TVA aferenta tranzactiei in baza altor documente, in masura in care aceste documente ar fi continut toate informatiile cerute de art.155 din Codul fiscal.

Ca urmare, prevederile legale privind exercitarea dreptului de deducere ofera alternative contribuabililor astfel incat, in lipsa unor facturi, dreptul de deducere sa nu le fie prejudiciat in masura in care acesta poate fi probat si prin alte mijloace. Societatea considera ca aceste reguli sunt o marturie a intentiei legiuitorului de a oferi companiilor instrumentele necesare pentru a se asigura respectarea principiului neutralitatii si ca sunt in deplin acord cu jurisprudenta CEJ in materie de TVA, in special cu hotararea Curtii in cauza C - 85/95 John Reisdorf.

Astfel, contestatara sustine ca detine documentele necesare pentru exercitarea dreptului de deducere, respectiv:

Facturile storno si facturile fara TVA au fost emise de SC .X. SA fara niciun temei. Din punct de vedere fiscal, nu au existat indicii cum ca tratamentul fiscal initial aplicat tranzactiei (respectiv taxarea cu TVA) ar fi fost eronat si nu se crease nici premisa unui potential prejudiciu pentru SC .X. SA in conditiile in care, aplicarea TVA asupra unui transfer de activitate ar fi fost permisa.

Din punct de vedere comercial, emiterea facturilor de stornare era in contradictie cu prevederile Acordului privind TVA incheiat intre parti. In aceste circumstante, avand in vedere ca nu exista nicio prevedere legala care sa oblige societatea sa accepte niste facturi de stornare si facturi reemise de unul din furnizorii sai, societatea a ales sa nu accepte aceste documente si sa nu le includa in evidentele sale contabile pana la clarificarea tratamentului din punct de vedere al TVA aplicabil tranzactiei in cauza.

Societatea considera ca, atat din punct de vedere scriptic, cat si din punct de vedere faptic, detine documentele necesare (respectiv facturile cu TVA) pentru a putea proba dreptul de deducere a TVA aferenta Transferului de Activitatea .X. conform prevederilor art.146 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal.

Presupunand prin absurd ca exista o legatura de cauzalitate neconditionata intre emiterea facturilor de stornare si stornarea facturilor initiale, legatura in care societatea nu poate interveni si astfel facturile initiale inceteaza sa mai existe scriptic imediat ce facturile de stornare au fost emise si transmise, societatea arata ca, in baza prevederilor legale existente, dar si a jurisprudentei europene, poate in continuare sa justifice exercitarea dreptului de deducere cu urmatoarele documente, respectiv Contractul de Transfer al Activitatii .X. care atesta ca tranzactia a avut loc si ofera si elementele necesare pentru calculul TVA deductibila si facturile initiale, care, desi au fost stornate scriptic prin efectul imediat al facturilor storno, exista faptic.

Contestatara arata ca organele de inspectie fiscala nu au ridicat niciun fel de obiectiuni cu privire la forma si continutul facturilor initiale, astfel

ca acestea sunt corecte si pot fi folosite in sustinerea dreptului de deducere a TVA, fie in virtutea art.146 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, fie in virtutea art.146 alin. (2) din Codul fiscal.

In concluzie, avand in vedere ca detine documentele prevazute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere, societatea susține că sunt indeplinite si conditiile de forma pentru exercitarea acestui drept.

De asemenea, contestatara susține că în anul 2009 se afla încă în perioada de prescripție de 5 ani pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă unei tranzacții ce a avut loc în anul 2008, orice contribuabil poate sa aleaga sa-si exercite acest drept total sau partial si poate sa aleaga momentul in care isi va exercita acest drept care nu poate sa depaseasca termenul de prescriptie de 5 ani.

Motivele pentru care un contribuabil poate sa aleaga sa intarzie exercitarea dreptului de deducere sunt extrem de variate (o abordare prudenta in lipsa unui set de documente satisfacatoare, o disputa comerciala), dar aceste motive nu trebuie nici justificate si nici probate de contribuabilul in cauza, intrucat prin intarzierea deducerii se creaza un beneficiu pentru bugetul de stat si nu un prejudiciu.

Societatea arată că, intrucat suma TVA aferenta Transferului de Activitate ..X. este substantiala, a ales ca in anul 2008 sa adopte o abordare prudenta si sa nu deduca TVA, desi ar fi avut dreptul sa o faca. Astfel, desi suma a fost evidentiata in contabilitatea societatii aceasta nu a fost inclusa in decontul de TVA aferent lunii februarie 2008. **Deducerea TVA a fost intarziata pentru ca la acel moment, avand in vedere gradul de noutate al prevederilor privind transferul de activitate si lipsa de experienta practica cu asemenea structuri, societatea a preferat sa astepte o confirmare oficiala a tratamentului fiscal al operatiunii, fie printr-o SFIA, fie printr-o decizie de impunere emisa de autoritatile fiscale.**

Contestatara susține că a ales să se prevaleze de prevederile art.147¹ alin. (2) din Codul fiscal si sa amane deducerea pentru o data ulterioara, respectiv data emiterii deciziei de impunere in sarcina SC .X. SA pentru Transferul de Activitate ..X. și desi cele doua momente (respectiv decizia de impunere si deducerea TVA) au coincis, trebuie sa se aibă în vedere că desi emiterea deciziei de impunere a fost evenimentul declansator pentru decizia societatii de a deduce TVA aferenta Transferului de Activitate ..X., nu trebuie creata o legatura de cauzalitate mai puternica decat se impune in mod real si obiectiv.

Faptul ca decizia de impunere a fost atacata de SC .X. SA si ulterior a fost desfiintata integral nu constituie un temei suficient pentru a sustine ca societatea nu avea dreptul sa se prevaleze de decizia de impunere pentru a hotari sa-si exercite dreptul de deducere aferent TVA aplicata Transferului de Activitate ..X., mai ales ca desfiintarea deciziei de impunere emisa in sarcina SC .X. SA a survenit mult mai tarziu, respectiv dupa aproximativ 3 ani.

Societatea arată că ar fi fost îndreptățită să-și exercite dreptul de deducere a TVA în anul 2008 sau chiar acum, în anul 2013.

Mai mult, susține că exercitarea dreptului de deducere a TVA în luna mai 2009 a coincis și cu respingerea formală a facturilor storno și a facturilor fără TVA, de unde reiese că facturile inițiale sunt documentele corecte pentru tranzacția în cauză, pe baza cărora are drept de deducere a TVA.

Deducerea TVA în anul 2009, ulterior emiterii către SC .X. SA a deciziei de impunere, trebuie privită ca un eveniment singular, care nu poate fi afectat de faptul că ulterior acestei date, SC .X. SA a depus contestație împotriva acestei decizii, care a fost desființată abia trei ani mai târziu.

Referitor la argumentele organelor de inspecție fiscală prezentate în raportul de inspecție fiscală contestată susține că:

Referitor la invocarea prevederilor art.159 alin.(3) din Codul fiscal, societatea susține că **organele de inspecție fiscală se contrazic** atunci când afirmă că "*Societatea a prezentat drept bază pentru justificarea dreptului de deducere atât facturile cu TVA cât și facturile de stornare împreună cu facturile fără TVA*" întrucât tot prin Decizia nr. .X., același organ de inspecție fiscală a constatat că "*Facturile storno emise de .X. în data de .X.2008 nu au fost înregistrate în evidența contabilă din punct de vedere al TVA și nici în jumalele de cumpărări ale Societății*", faptul că "*Societatea a întocmit scrisoarea de refuz nr. .X./29.05.2009 a facturilor storno și a Facturilor fără TVA*", precum și faptul că "*.X. putea emite facturi de corectie (i.e. facturi de stornare și Facturi fără TVA) doar ulterior unui control fiscal prin care au fost constatate și stabilite erori conform art.159 alin.3 din Codul Fiscal*".

Or, societatea a prezentat facturile storno și facturile fără TVA pentru informarea corectă și completă a organelor de inspecție fiscală și nu drept documente justificative, atâta timp cât a refuzat aceste facturi, pe care nu le-a înregistrat în contabilitate. Mai mult, organele de inspecție fiscală nu puteau lua în considerare facturile storno și facturile fără TVA emise la 06.06.2008 întrucât reprezintă facturi de corectie emise cu încălcarea prevederilor art.159 alin. (3) din Codul fiscal, fiind emise înainte de efectuarea inspecției fiscale care s-a finalizat la data de 2009.

Referitor la afirmația din raportul de inspecție fiscală privind "*refuzul unor facturi întocmite de .X. SA într-o perioadă care a făcut obiectul inspecției fiscale la această societate*", precum și faptul că "*în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./ 2009 nu se prevede ca măsura dată de inspecția fiscală anularea facturilor prin care a fost stornată suma de .X. lei*", contestația arată că, în Codul fiscal, la art.159 alin.(3) este reglementată numai emiterea facturilor de către un furnizor ulterior efectuării unui control

fiscal, prevedere care nu afecteaza dreptul beneficiarului unei livrari/prestari de a deduce taxa pe valoarea adaugata.

De asemenea, societatea susține că in urma inspectiei fiscale din anul 2009 desfasurată la SC .X. SA asupra declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru TVA pe perioada 01.01.2006 - 28.02.2009, in Raportul de inspectie fiscala nr. .X./ 2009 s-a retinut că *"Avand in vedere aspectele prezentate mai sus, rezulta ca la data finalizarii tranzactiei, respectiv .X.2008, operatiunile decurgand din Contractul de Transfer de Activitate ..X. incheiat in data de 18 septembrie 2007 sunt taxabile din punct de vedere al TVA (purtatoare de TVA), respectiv nu se incadreaza in prevederile art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si art.128 pct 6 alin. (6) si (7) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal. Ca urmare, .X. a procedat la schimbarea tratamentului fiscal al TVA aferent tranzactiei derulate in baza contractului din data de 18.09.2007, fara a avea la baza documente legale, care sa justifice operatiunea de stornare."*

Societatea susține că prin Raportul de inspectie fiscala nr. .X./ 2009 nu s-a pus in vedere SC .X. SA sa emita facturi de corectie in ceea ce priveste facturile emise fara TVA, in iunie 2008. Organul fiscal care a efectuat inspectia fiscală in anul 2009 a considerat ca operatiunea de stornare nu a avut la baza documente legale deci, facturile emise fara TVA in iunie 2008 nu au fost emise in mod legal.

Societatea arată că avea la dispozitie facturile initiale purtatoare de TVA, precum si facturile de corectie ulterioare, care practic anuleaza componenta de TVA. O abordare care ar considera ca valabila corectia efectuata de SC .X. SA ar contrazice pe de o parte afirmatiile din decizia de impunere si, pe de alta parte, ar contrazice natura tranzactiei asa cum a fost ea implementata.

Contestatară susține că a înregistrat în evidența contabilă numai facturile inițiale și a dedus taxa pe valoarea adăugată prin decontul lunii mai 2009 astfel că, la momentul deducerii taxei pe valoarea adăugată îndeplinea toate condițiile prevăzute de lege.

Referitor la constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit căreia *"Prin nota explicativa, S.C. .X. S.A. precizeaza ca si-a intemeiat tratamentul fiscal pe Decizia de impunere emisa pentru .X. S.A., care reprezinta un act administrativ obligatoriu si executoriu din perspectiva tratamentului aplicabil tranzactiei din punct de vedere TVA", fara sa tina seama de faptul ca acest act administrativ fiscal a fost supus cailor de atac, respectiv .X. S.A. a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere, Contestatie solutionata prin Decizia .X./ 2012, emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor - ANAF, cu solutia de admitere in totalitate a contestatiei "* societatea arată că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată poate fi

exercitat într-un moment identificabil în timp, moment care poate fi ales de contribuabil într-un interval de 5 ani de la momentul la care acest drept a luat naștere. Astfel, momentul ales de societate (care coincide cu emiterea deciziei de impunere la .X.) este arbitrar având în vedere că a îndeplinit condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere încă din februarie 2008, când au fost emise facturile inițiale.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au contestat substanța tranzacției, chiar au acceptat-o tacit prin faptul că au procedat la analiza documentelor ce au stat la baza dreptului de deducere a TVA, admitând că există drept de deducere.

Ca urmare, argumentul invocat de organele de inspecție fiscală potrivit căruia societatea nu a ținut *"seama de faptul că acest act administrativ fiscal a fost supus cailor de atac, respectiv .X. SA a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere, contestație soluționată prin Decizia .X./ 2012, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor - ANAF, cu soluția de admitere în totalitate a contestației "* nu este relevant.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia *„[...] subliniem faptul că din tabloul creditorilor S.C. .X. SA. societatea aflată în procedura de insolvență, rezultă faptul că S.C. .X. S.A. s-a înscris la masa credală cu suma de .X. lei "* contestată susține că este eronată având în vedere că înregistrarea s-a realizat exclusiv sub condiția suspensivă ca tratamentul fiscal din perspectiva TVA a Contractului de transfer să fie calificat în viitor prin soluție a autorităților fiscale.

Însăși noțiunea de condiție suspensivă cuprinsă în cererea societății, dar și în înregistrările din Tabelul preliminar al creanțelor (publicat în .X. nr. .X./28.01.2010), din Tabelul definitiv al creanțelor (publicat în .X. nr. .X./29.09.2010) și din Tabelul definitiv rectificat (publicat în .X. nr. .X./13.10.2010) din insolvența SC .X. SA dovedesc faptul că dreptul societății de a recupera sumele plătite cu titlu de TVA către S.C. .X. SA nu există/nu s-a născut încă la data înregistrării, de vreme ce autoritatea fiscală nu a clarificat tratamentul fiscal.

Societatea arată că decizia de a depune declarația de creanță acceptată de administratorul judiciar în formă condiționată, permisă de Legea nr. .X./2006 a insolvenței, și acceptarea acestei înregistrări de către judecătorul sindic nu contrazice poziția exprimată de societate în mod constant, respectiv aceea că tranzacția în cauză este purtătoare de TVA.

Pentru eliminarea oricărui dubiu, societatea susține că neînregistrarea sub condiție suspensivă la masa credală cu suma în discuție ar fi dus la pierderea posibilității/dreptului de recuperare a sumei în cauză de la SC .X. SA ceea ce în mod evident nu putea fi asumat de un comerciant diligent, cum este cazul acesteia.

Mai mult, societatea nu mai figureaza in prezent pe tabloul creditorilor SC .X. S.A. ca si creditor, nici macar sub conditie suspensiva, asa cum rezulta din Tabelul definitiv rectificat al creantelor nr. .X., publicat in .X. nr. .X./ .X.2013 și nu a depus contestatie impotriva Tabelului definitiv rectificat al creantelor nr. .X. si urmatoarele care urmeaza a fi solutionata la termenul urmator din dosarul privind insolventa SC .X. SA, nr. .X./ .X., aflat pe rolul Tribunalului .X., societatea acționând cu bună-credință.

3. Referitor la majorările și penalitățile de întârziere societatea susține că stabilirea de accesorii contravine pe de o parte principiului asezării juste a sarcinilor fiscale (principiu statuat in art.56 din Constitutia Romaniei), precum si principiului protectiei asteptarii legitime.

Atat literatura de specialitate, cat si jurisprudenta în materie reține că dobanzile/majorarile de intarziere, precum si penalitatile de intarziere reprezinta o sanctiune prevazuta de lege pentru neexecutarea culpabila a obligatiilor de plata fata de bugetul de stat.

Societatea arată că pe de o parte exista un act administativ fiscal intrat in circuitul civil care are caracter executoriu favorabil regimului fiscal cu privire la TVA aplicat de societate (Decizia nr. .X./07.09.2009 emisă pentru SC .X. S.A.), iar pe de alta parte schimbarea tratamentului fiscal aplicabil tranzactiei se datoreaza organelor de inspectie fiscală care dupa ce au emis un act administrativ fiscal au inteles sa revoce acel act printr-o decizie de solutionare emisa de organul ierarhic superior in cadrul unei proceduri care nu are caracter jurisdictional; in plus intarzierea cu aproximativ 3 ani fata de termenul legal de solutionare a contestatiei fiscale nu poate fi retinuta ca fiind culpa societatii.

Ca urmare, stabilirea dobanzilor/majorarilor de intarziere, precum si a penalitatilor de intarziere este nelegala si contravine scopului reglementarii acestor sanctiuni, acela de a disciplina conduita contribuabililor in relatia cu autoritatile fiscale. In acest sens, doctrina retine faptul ca reglementarea majorarilor de intarziere constituie *„o forma de raspundere juridica. Or, potrivit principiilor generale ale raspunderii juridice, in lipsa unei derogari legale exprese, aceasta nu poate fi angajata decat daca incalcarea obligatiei de catre debitor a avut un caracter culpabil”*.

Societatea susține că in conditiile in care conduita sa a urmat modul de intelegere si aplicare a legii indicat de catre organele de inspectie fiscală, stabilirea unor astfel de măsuri determină incalcarea rolului activ al organelor de inspectie fiscală si principiului buneii credinte, prevăzute de art.7 și art.12 din Codul de procedura fiscala, situatie in care invocarea de catre organul constator a propriei culpe aduce atingere principiului *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

Contestatară susține că Decizia nr. .X./07.09.2009 este un act administrativ fiscal intrat in circuitul civil, executoriu, care produce efecte erga

omnes care, pana la data anularii sale printr-un alt act administrativ emis de organul ierarhic superior pastreaza efectele produse pana la momentul desfiintarii sale.

Jurisprudenta retine ca finalitatea recursului administrativ prealabil obligatoriu este de a asigura o cale mai rapida de restabilire a legalitatii, avand drept scop protectia autoritatii publice emitente a actului administrativ care, prin repararea eventualelor erori savarsite cu ocazia actului, poate evita chemarea sa in judecata, suportarea unor cheltuieli suplimentare ori plata unor daune mai mari.

Astfel, contestatara arată că în situatia in care contestatia SC .X. S.A ar fi fost solutionata in termen de 45 de zile, iar decizia de solutionare ar fi constatat ca tranzactia nu este purtatoare de TVA, perioada de aplicare a accesoriilor ar fi fost redusa in mod considerabil. În acest sens s-a pronuntat si Curtea de Apel .X. prin Sentința civilă nr. .X./2011 retinand ca solutionarea unei contestatii fiscale cu desfiintarea unui act de impunere la aproape 8 luni de la formularea contestatiei reprezinta un aspect cu totul neimputabil reclamatei, mai ales cand solutionarea in termen a contestatiei fiscale ar fi putut schimba in totalitate situatia fiscala a contribuabilului.

Totodată, contestatara susține că organele de inspecție fiscală aveau obligatia de a informa contribuabilul cu privire la *"termenele, modalitatea si sumele de plata care trebuie sa fie precis stabilite pentru fiecare platitor, astfel incat acestia sa poata urmari si intelege sarcina fiscala ce le revine, precum si sa poata determina influenta deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale. "*

Societatea arată că nerespectarea termenului de solutionare a contestatiei SC .X. S.A cu o intarziere de aproximativ 3 de ani fata de termenul de 45 de zile in care ar fi trebuit pronuntata solutia organului de solutionare a contestatiei, este inacceptabila atat potrivit legislatiei fiscale nationale, cat si jurisprudentei Curtii Europene de Justitie. Potrivit principiul certitudinii impunerii, legislatia nationala trebuie sa fie clara si sa ofere destinatarilor sai suficiente informatii pentru a se putea conforma exigentelor sale, inclusiv din perspectiva consecintelor care pot sa apara in cazul incalcarii sale, contribuabilii trebuind sa cunoasca, atat obligatiile pentru a putea sa-si exercite drepturile, cat si consecintele care pot sa apara in cazul in care nu indeplinesc asemenea obligatii prevazute de lege.

In acest sens, Curtea Europeana de Justitie s-a pronuntat in numeroase spete ce i-au fost deduse spre judecare, retinand ca **principiul certitudinii impunerii** *"are o importanta deosebita cand este vorba de o reglementare susceptibila sa determine cheltuieli financiare, pentru a le permite celor interesati sa cunoasca cu exactitate intinderea obligatiilor pe care aceasta le-o impune"*.

Mai mult, contestatara susține că o penalitate totala care se apropie ca valoare de suma debitului principal este exagerata in raport cu pretinsa

vina a contribuabilului care nu a facut decat sa urmeze abordarile organelor de inspectie fiscala și invocă decizia Curtii Europene de Justitie in cazul C-146/05 "*Albert CoHee*", potrivit căreia penalitatile impuse contribuabililor de autoritatile fiscale trebuie sa fie proportionale cu gravitatea faptei.

De asemenea, contestatara arată că la analiza accesoriilor trebuie pornit de la natura acestei sanctiuni prin raportare la structura si finalitatea acestora, astfel cum sunt reglementate in legislatia nationala.

Astfel, in Codul de procedura fiscala exista, pe de o parte dobanzi/majorari calculate pe zi de intarziere, care de regula depasesc dobanda legala menite sa acopere lipsa de folosinta a banilor pentru creditorul bugetar, precum si penalitati de intarziere calculate in procent fix luand in calcul doua praguri de intarziere (peste 30 de zile si peste 60 de zile) al caror quantum este de asemenea semnificativ, fiind aplicabil ca suma globala, o singura data, acestea având menirea sa descurajeze, sa sanctioneze si sa previna neplata taxelor.

Accesoriile datorate de contribuabil sunt dobanzi/majorari de intarziere al caror quantum pentru perioada de impunere se situeaza intre 0,05% si 0,04% pe zi de intarziere, respectiv penalitati de intarziere care se situeaza la un nivel intre 5% si 15%. Orice depasire a termenului de plata de peste 30/60 de zile conduce la o suma cumulata anual de aproximativ 30%, ceea ce este cu mult peste dobanda bancara conducand in mod inevitabil la concluzia ca menirea dobanzilor/majorarilor de intarziere, dar mai ales a penalitatilor de intarziere din legislatia curenta nu este compensatorie, ci preventiva si punitiva, concluzia fiind intarita si de modul in care a evoluat legislatia in acest domeniu, soluție adoptata și de jurisprudenta comunitara.

Astfel, în mod similar si cu respectarea principiilor impuse de Curtea Europeana a Drepturilor Omului, este necesar ca societatii sa ii fie respectat dreptul la un proces echitabil si sa se bucure de garantia oferita de legislatia comunitara prin Conventia Europeana a Drepturilor Omului.

Societatea invocă în susținere hotărârea pronuntata de Curtea Europeana in 4 martie 2004 in *Cauza Silvester's Horeca SRL contra Belgia* conform căreia instantele de judecata sunt indreptatite sa aprecieze intr-o maniera larga conduita contribuabilului, dar si a organelor fiscale in cadrul procesului de aplicare a penalitatilor fiscale, in functie de circumstantele concrete ale cauzei privite in ansamblul lor, precum si sa anuleze sau sa reduca penalitatile fiscale impuse.

Mai mult, societatea invocă cazul *Mamidakis vs. Grecia* /11.01.2007 prin care CEDO a considerat că aplicarea de penalități de natură să afecteze considerabil situația financiară a persoanei în cauză reprezintă o măsură disproporționată în raport cu scopul legitim urmărit.

Ca urmare, contestatara invocă prezumția de nevinovăție ca o garanție a dreptului la un proces echitabil și solicită analizarea caracterului punitiv, sancționatoriu al accesoriilor aplicate în lipsa culpei societății și să exonereze societatea la plata acestora.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./ 2013 emisa de Direcția generală .X., au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 2013, astfel:

1. S-a constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată din facturi emise de .X. persoana impozabila radiată din data de .X. 2010, în sumă de .X. lei, astfel:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată din factura nr. .X./30.06.2010, înscrisă în jurnalul de cumpărări aferent lunii iunie 2010 cu nr. document .X. .X./30.06.2010, la pozitia .X.;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată din factura nr. .X./01.10.2010, înscrisă în jurnalul de cumparari aferent lunii octombrie 2010 cu nr. document .X./30.10.2010, la pozitia .X.;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată din factura nr. .X./02.11.2010 înscrisa în jurnalul de cumparari aferent lunii noiembrie 2010 cu nr. document .X./12.11.2010, la pozitia .X.;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată din factura nr. .X./30.11.2010, înscrisă în jurnalul de cumparari aferent lunii noiembrie 2010 cu nr. document .X./30.11.2010, la pozitia .X.;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată din factura nr. .X./31.12.2010, înscrisă în jurnalul de cumpărări aferent lunii decembrie 2010 cu nr. document .X./31.12.2010, la pozitia .X..

Având în vedere că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în documente emise de o societate radiată, conform Situației neconcordanțelor rezultate din compararea declarațiilor 394, transmisă organelor de inspecție fiscală de Compartimentul de Schimb Internațional de Informații din cadrul Direcției Generale .X. și conform informațiilor disponibile pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, s-a constatat că societatea nu avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi ce nu pot avea calitatea de document justificativ.

În urma solicitării unor explicații din partea reprezentanților societății, la data de 05.02.2013 au fost prezentate suplimentar următoarele documente:

- chitanța pentru încasarea de impozite, taxe și contribuții seria .X. nr. .X./08.04.2011, emisa de Trezoreria .X., .X., în care se consemnează plata de către .X. - persoana fizică, cu adresa: Municipiul .X., .X., Str. .X. nr. .X., cod de

identificare fiscala .X., a sumei de .X. lei, reprezentand TVA încasata din operatiuni interne;

- chitanta pentru încasarea de impozite, taxe și contributii seria .X. nr. .X./08.04.2011, emisă de Trezoreria.X., .X., în care se semneaza plata de catre .X. - persoana fizice cu adresa: Municipiul .X.,.X., Str. .X. nr..X., cod de identificare fiscala ..X. a sumei de ..X. lei, reprezentand dobanzi și penalități de intarziere aferente TVA;

- **fișa de evidenta pe platitor emisa de Administratia Finantelor Publice ..X.**, avand data de editare 08.04.2011 pentru .X. - persoana fizica, cu adresa: Municipiul .X.,.X., Str. .X. nr..X., cod de identificare fiscala ..X., **cu mentiunea Stare: Radiere .X.2010"**;

- Declaratia de înregistrare fiscală/declaratie de mentiuni pentru persoanele fizice care desfășoara activitati economice în mod independent sau exercita profesii libere - cod ..X., înregistrată la data de 05.04.2011, sub nr. ..X.la Administratia Finantelor Publice ..X. depusă de .X. - persoană fizica cu adresa Municipiul .X.,.X., Str. ..X. nr. ..X. - codul de înregistrare fiscala ..X., pentru scoaterea din evidenta ca persoană impozabila înregistrată in scopuri de TVA incepand cu data de 05.04.2011;

- un punct de vedere „*Argumente- Deducere TVA facturat de PFA ..X.*”, nesemnat, prin care se precizeaza:

1. Societatea considera ca dreptul de deducere pentru TVA potrivit Codului fiscal este afectat numai in cazul contribuabililor inactivi și nu există nicio prevedere care sa afecteze dreptul de deducere a TVA in cazul contribuabililor radiati. De asemenea, considera ca anularea codului de înregistrare in scopuri de TVA al .X. s-a realizat abia in luna aprilie 2011, când acesta a depus declaratia privind incetarea activitatii și nu la data radierii.

2. Ulterior radierii, in fișa sintetica pe platitor au fost înregistrate pe acest cod de TVA, atat declaratiile fiscale lunare, cat și platile aferente.

Organele de inspecție fiscală nu au reținut argumentele societatii avand in vedere următoarele:

Începand cu data radierii, persoana fizica .X. nu mai indeplinea conditiile legale privind inregistrarea pentru a desfășura activitati pe teritoriul Romaniei, astfel codul valid de TVA nu putea exista in conditiile in care codul de inregistrare fiscala a fost radiat.

Operatiunile efectuate in fișa de evidenta pe platitor nu justifica validitatea codului de TVA dupa data radierii, ci doar înregistrarea obligatiilor fiscale declarate de persoana pe propria raspundere și a platilor efectuate de aceasta in mod voluntar, la momentul depunerii declaratiei privind încetarea activitatii.

Sumele declarate și platite de persoana fizica .X. dupa data radierii, nu pot fi atribuite serviciilor prestate de aceasta catre SC .X. S.A.

Obligatiile fiscale accesorii aferente declaratiilor depuse și înregistrate în fișa pe platitor după data radierii sunt mai mici față de accesoriile aferente TVA cuprinsă în facturile emise după data radierii, în condițiile în care persoana fizică .X. nu a efectuat plăți în contul TVA, între data radierii și data depunerii declarației pentru încetarea activității.

Astfel, în fișa pe platitor au fost instituite obligatii fiscale accesorii în suma de ..X. lei, iar obligatiile fiscale accesorii aferente TVA din facturile emise către SC .X. sunt în suma de .X. lei (dobânzi .X. * 67 zile * 0,05% + .X. * 56 zile * 0,04% + .X. * 30 zile * 0,04% -.X.* 31 zile * 0,04% + .X. * 73 zile * 0,04%= .X. lei și penalități .X. * 15%=.X. lei).

Această diferență de obligatii fiscale accesorii este generată de faptul că la data de 25.06.2007 fișa de evidență pe platitor înregistrează existența unei plăți în plus în suma de .X. lei, conformitatea declarațiilor fiscale din care a rezultat această plată în plus neputând fi verificată.

Din situația neconcordanțelor rezultată din prelucrarea Declarațiilor 394, reiese că organul fiscal competent cu administrarea obligatiilor persoanei fizice .X., respectiv Administrația Finanelor Publice.X., nu a modificat starea contribuabilului din "Radiat" în "Cod valid de TVA".

Ca urmare, s-a constatat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, conform dispozițiilor art.146 alin (1), lit. a) coroborat cu art. 155 alin (5) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în sumă .X. lei.

2. S-a constatat că, în luna mai 2009, societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fără a avea la bază un document justificativ în sensul prevederilor art.146 privind exercitarea dreptului de deducere din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna mai 2009, SC .X. S.A a înregistrat în jurnalul de cumpărări taxa pe valoarea adăugată dedusă în suma de .X. lei, specificându-se în coloana furnizor, în dreptul operațiunilor identificate cu documentele .X. nr. .X., nr. .X.; nr. .X. și nr. .X. - S.C. .X. SA.

Pentru a determina starea de fapt fiscală aferentă operațiunilor economice care au stat la bază înregistrării în jurnalul de cumpărări aferent lunii mai 2009 au fost solicitate reprezentanților societății informații și documente privind natura operațiunilor.

Pentru justificarea operatiunilor înscrise in jurnalul de cumparari aferent lunii mai 2009 cu documentele .X. nr. .X., nr. .X., nr. .X. și nr. .X. societatea a prezentat documentele.

1. Contractul de Transfer de Activitate ..X. incheiat in data de .X.2007 intre S.C. .X.S.A. și SC .X. S.A.;

2. Factura fiscala nr..X./X.2008 în valoare totala de .X. lei (din care: baza .X. lei și TVA .X. lei);

3. Factura fiscala nr. .X./X.2008 în valoare totala de .X. lei (din care: baza- .X. lei și TVA -.X. lei);

4. Factura fiscala nr. .X./X.2008 în valoare totala de .X. lei (factura emisa fara TVA);

5. Factura fiscala nr..X./X.2008 in valoare totala de .X. lei (din care: baza .X. lei și TVA .X. lei);

6. Factura fiscala nr. .X./X.2008 in valoare totala de .X. lei (din care: baza- .X. lei și TVA -.X. lei);

7. Factura fiscala nr...X./X.2008 în valoare totala de ..X. lei (factura emisa fara TVA);

8. Factura fiscala nr...X./X.2008 in valoare totala de ..X. lei (din care: baza ..X. lei și TVA ..X. lei);

9. Factura fiscala nr...X./X.2008 in valoare totala de -..X. lei (din care: baza- ..X. lei și TVA -..X. lei);

10. Factura fiscala nr...X./X.2008 în valoare totala de ..X. lei (factura emisa fara TVA);

11. Factura fiscala nr..X./X.2008 in valoare totala de ..X. lei (din care: baza ..X. lei și TVA ..X. lei);

12. Factura fiscala nr...X./X.2008 în valoare totala de -..X. lei (din care: baza- ..X. lei și TVA -..X. lei);

13. Factura fiscala nr...X./X.2008 in valoare totala de .X. lei (factura emisa fara TVA);

SC .X. S.A.;

15. Note contabile de înregistrare in evidenta contabila a facturilor fiscale mai sus enumerate.

Din verificarea documentelor prezentate s-au constatat urmatoarele aspecte:

a) In anul 2008 S.C .X. S.A. a efectuat urmatoarele operatiuni:

In luna februarie 2008 a inregistrat in jurnalul de cumparari la numarul documentului .X. suma totala de .X. lei, (din care baza: .X. lei și TVA .X. lei) reprezentând contravaloarea facturilor emise in data de .X.2008 (facturile nr..X./X.2008, nr..X./X.2008, nr...X./X.2008, nr..X./X.2008).

Inregistrarea în jurnalul de cumparari s-a efectuat prin nota contabila nr. .X./X.2008 , astfel:

%	=	.X. "Furnizori de imobilizări"	.X. lei
628440		"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"	.X. lei

4426 "TVA deductibilă" .X. lei

In luna martie 2008, la numarul documentului .X. TVA deductibila înregistrata în luna februarie 2008 în suma de .X. lei a fost stornata, conform jurnalului de cumparari prin nota contabila .X./26.03.2008:

4426 "TVA deductibilă" = .X. "Furnizori de imobilizări" -.X. lei.

Potrivit notei contabile nr. .X./26.03.2008, TVA in suma de .X. lei a fost înregistrată in contul 4428 "TVA neexigibil", in baza articolului contabil:

442840 "TVA neexigibilă" = .X. "Furnizori de imobilizări" .X. lei,

și conform notei contabile nr. .X./31.03.2008, in data de 31.03.2008, a fost stornată inregistrarea efectuata in data de 26.03.2008, pentru TVA in suma de .X. lei, conform articolului contabil:

.X. "TVA neexigibilă" = .X. "Furnizori de imobilizări" - .X. lei.

In luna iunie 2008, conform notelor contabile nr. .X./30.06.2008 și nr. .X./30.06.2008, societatea a înregistrat in rulajul creditor al contului .X. suma de .X. lei reprezentand taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor mai sus prezentate, prin operatiunile contabile:

461125 "Debitori diverși" = .X. "Viramente interne" .X. lei;

581 "Viramente interne" = .X. "Furnizori de imobilizări" .X. lei.

S-a constatat că începând cu luna iunie 2008 societatea a evidenciat aceasta suma in debitul contului 461 "Debitori diverși", rezultând ca suma era datorata de catre S.C. .X. S.A (fosta SC .X. S.A.)

De asemenea, s-a constatat că facturile de storno emise de SC .X. S.A la data de .X.2008 (facturile nr..X./X.2008, nr..X./X.2008, nr...X./X.2008 și nr...X./X.2008) nu au fost inregistrate in evidenta contabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, și nici în jurnalele de cumparari.

In anul 2009 SC .X. S.A. a efectuat urmatoarele operatiuni:

In luna mai 2009 conform jurnalului de cumparari SC .X. SA a inregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibila în suma de .X. lei, cu urmatoarele note contabile:

Nota contabila nr..X./31.05.2009:

% = .X. "Furnizori de imobilizări" .X. lei

234 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale" ..X. lei

4426 "TVA deductibilă" .X. lei.

Nota contabila nr. .X./31.05.2009:

% = .X. "Furnizori de imobilizări" ..X. lei

234 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale" ..X. lei

4426 "TVA deductibilă" ..X. lei

Nota contabila nr. .X./31.05.2009:

% = .X. "Furnizori de imobilizări" ..X. lei

234 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale" ..X. lei

4426 "TVA deductibilă" ..X. lei

Nota contabila nr. .X./31.05.2009:

% = .X. "Furnizori de imobilizări" .X. lei
234 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale" .X.lei
4426 "TVA deductibilă" .X.lei

Concomitent cu notele contabile mai sus prezentate societatea a efectuat și operatiunile:

Nota contabila nr. .X./31.05.2009:

234 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale = .X. "Furnizori de imobilizări" -X.lei

Nota contabila nr. .X./31.05.2009:

234 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale = .X. "Furnizori de imobilizări" - ..X. lei

Nota contabila nr. .X./31.05. 009:

234 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale = .X. "Furnizori de imobilizări" -..X. lei

Nota contabila nr..X./31.05.2009

234 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale = .X. "Furnizori de imobilizări" -..X. lei

De asemenea, s-a constatat că în data de 31.05.2009 societatea a efectuat stornarea operatiunilor înregistrate cu notele contabile nr..X./30.06.2008 și nr. .X./30.06.2008, prin care societatea înregistra în rulajul creditor al contului .X. suma de .X. lei, reprezentand TVA inscrisa in facturile initiale, concomitent cu stornarea din debitul contului 461 "Debitori diverși" a aceleiași sume.

Operatiunea a fost efectuată cu notele contabile nr. .X./31.05.2009 și nr. .X./31.05.2009, astfel:

.X. "Debitori diverși" = 581 "Viramente interne" -X. lei;
581 "Viramente interne" = .X. "Furnizori de imobilizări" -X. lei.

Ca urmare, s-a constatat că în anul 2009, SC .X. S.A. și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în suma de .X. lei, fara a avea la baza un document justificativ in sensul prevederilor art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

S-a constatat că facturile emise de SC .X. S.A in data de .X.2008 (facturile nr. .X./X.2008, nr. ..X./ .X.2008, nr. ..X./X.2008 și nr. ..X./X.2008) nu au fost înregistrate in evidenta contabila a SC .X. SA acestea fiind emise de furnizor fara TVA, cu specificația „[...] Contractul de Transfer activitati .X. , semnat in data de 18.09.2007 [...] Neinclus in baza de impozitare cf. art.128 alin.(7), art.129 alin(7)".

Avand în vedere ca documentele prezentate nu au justificat exercitarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantilor societatii prin nota explicativa din data de 01.02.2013 documentele care au stat la baza

exercitării dreptului de deducere, în luna mai 2009, a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

Prin Nota explicativa, reprezentantii societății au precizat că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, în luna mai 2009, s-a efectuat pe baza facturilor inițiale cu TVA emise de SC .X. SA în luna februarie 2008, pe următoarele considerente:

Exercitarea dreptului de deducere s-a efectuat în baza Deciziei de impunere nr. .X./ 2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./ 2009 emis de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală - Activitatea de Inspecție Fiscală, ca urmare a inspecției efectuate la SC .X. SA. O copie a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală încheiat la SC .X. SA au fost comunicate S.C. .X. SA de către SC .X. SA.

S-a prezentat adresa nr. .X./ 2009 prin care SC .X. SA a comunicat SC .X. SA refuzul facturilor de stornare și a celor fără taxă pe valoarea adăugată ca urmare a concluziilor raportului de inspecție fiscală încheiat la SC .X. SA.

De asemenea, societatea a precizat că, în evidența contabilă a SC .X. SA au rămas înregistrate facturile inițiale cu taxă pe valoarea adăugată emise de SC .X. SA în luna februarie 2008.

Totodată, la întrebarea nr.2 din Nota explicativa "*Dacă mai aveți ceva de adăugat*" reprezentantii societății au prezentat un istoric al tranzacției încheiate între SC .X. SA și SC .X. SA, precum și tratamentul din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicat de SC .X. S.A.

De asemenea, prin nota explicativă societatea prezintă o serie de explicații, cum sunt: motivația pentru care a dorit să preia această activitate de la SC .X. SA, precum și obiectul acestui transfer, respectiv dreptul de proprietate asupra Activelor .X. Mobile și Imobile (terenuri, clădiri), Contractele privind Activitatea .X. și Angajații.

De asemenea, societatea precizează că potrivit art.3.1.3 din Contractul de Transfer, inițial, părțile au considerat că operațiunea de transfer nu este supusă regimului de taxare TVA, având în vedere dispozițiile art.128 alin.7 din Codul Fiscal. În vederea clarificării tratamentului fiscal aferent acestei tranzacții părțile au convenit că înaintea finalizării tranzacției SC .X. SA să solicite și să obțină de la ANAF o soluție fiscală individuală (SFIA) urmând ca ambele părți să respecte și să aplice soluția respectivă. Întrucât până la "*data finalizării*" SC .X. SA nu a obținut SFIA privind tratamentul fiscal al tranzacției, în data de 04 februarie 2008 s-a încheiat un Acord Adicional privind TVA între părți prin care acestea se angajează să își asume și să respecte SFIA care urma să fie obținută în perioada de după finalizare, precum și cum să procedeze în funcție de emiterea SFIA.

Totodată, societatea menționează că în luna mai 2008, după efectuarea tranzacției ANAF a comunicat SC .X. SA refuzul de emitere a

SFIA pe motiv ca SFIA se emite pentru reglementarea unei situatii de fapt viitoare și nu retroactiv pentru o tranzactie deja efectuata.

De asemenea, societatea aduce precizări în sensul că SC .X. SA a făcut obiectul unei inspectii fiscale partiale privind taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2006 - 28.02.2009, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspectie fiscala nr. .X./2009 și Decizia de impunere nr..X./ 2009 prin care s-au verificat și operatiunile decurgând din Contractul de Transfer de Activitate ..X.. Concluziile organelor de inspectie fiscala au fost ca la data finalizarii Contractului de Transfer de Activitate ..X. nu erau indeplinite conditiile prevazute de art.128 alin.(7) din Codul fiscal și pct.6 alin.(6) și (7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru ca aceasta tranzactie sa fie exceptata de la regula taxarii astfel că, prin Decizia de impunere nr..X./ 2009 au fost stabilite in sarcina SC .X. SA obligatii fiscale suplimentare de plata reprezentând TVA in cuantum de .X. lei și majorari de intarziere de .X. lei. **Decizia de impunere și raportul de inspectie fiscală au fost comunicate S.C. .X. S.A. de către S.C. .X. SA. și inregistrate la SC .X. S.A. sub nr.MGH .X./2009.**

În ceea ce privește tratamentul din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicat de SC .X. SA, prin nota explicativă se mentioneaza ca datorita complexitatii tranzactiei a considerat ca aceasta poate fi determinat corect doar printr-un control fiscal care sa stabileasca concluziile in urma analizei detaliate a implementarii efective a transferului. Totodata, societatea a considerat ca stornarea facturilor emise initial cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unor facturi fără taxă pe valoarea adăugată nu are temei legal. De asemenea, societatea a precizat ca deducerea taxei pe valoarea adăugată s-a efectuat prin decontul lunii mai 2009, prin recunoașterea ca deductibila a taxei pe valoarea adăugată inregistrata initial ca neexigibila in contul 4428.

În susținere, societatea a invocat organelor de inspectie fiscală o serie de prevederi legale și cazuri din jurisprudenta europeana referitoare la indeplinirea sau neindeplinirea condițiilor pentru incadrarea tranzactiilor in categoria transferului de activitate.

Astfel, din explicatiile prezentate s-a constatat că **societatea a dedus, in luna mai 2009, taxa pe valoarea adăugată in suma de .X. lei in baza facturilor initiale care contineau taxa pe valoarea adăugată, ca urmare a primirii deciziei de impunere emisa pentru SC .X. SA, refuzând facturile de storno și facturile fără taxa pe valoarea adăugată emise de SC .X. SA in luna iunie 2008, conform scrisorii de refuz nr. .X./29.05.2009. Astfel, toate operatiunile contabile și fiscale care au condus la deducerea taxei pe valoarea adăugată in suma de .X. lei, in luna mai 2009, au la baza decizia de impunere emisa pentru SC .X. SA prin care s-a stabilit că societatea datoreaza suma de .X. lei.**

Organele de inspecție fiscală nu au reținut argumentele prezentate prin nota explicativa, intrucat:

În luna mai 2009 societatea nu a înregistrat suma ca TVA neexigibilă așa cum a precizat în nota explicativa, ci în contul 461 "*Debitori diverși*".

S-a constatat că societatea nu a prezentat o confirmare de primire din partea SC .X. SA pentru scrisoarea de refuz nr. .X./ 2009 prin care este menționat că refuză și factura nr...X./X.2009 ce nu are legătura cu operațiunile în cauză. De asemenea, scrisoarea, deși menționează că are la bază Decizia de impunere emisă pentru SC .X. SA are ca obiect refuzul unor facturi întocmite de SC .X. SA într-o perioadă care a făcut obiectul inspecției fiscale la această societate, respectiv 2006 - 2009, iar facturile refuzate au fost emise la data de .X.2008, deci în interiorul perioadei verificate.

Prin nota explicativa societatea a precizat că și-a întemeiat tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată pe decizia de impunere emisă pentru SC .X. SA, act administrativ obligatoriu și executoriu, fără să țină seama de faptul că acest act administrativ fiscal a fost supus cailor de atac, respectiv SC .X. SA a formulat contestație împotriva deciziei de impunere, contestația fiind soluționată prin Decizia nr. .X./ 2012 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, în sensul admiterii acesteia.

Având în vedere că suma de .X. lei a fost stabilită în sarcina SC .X. SA prin decizie de impunere, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea putea să deducă aceste sume doar în baza facturilor emise, ulterior deciziei de impunere, de către .X. SA așa cum se prevede la art.159 alin.(3) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./ 2009 nu se prevede că măsura anulării facturilor prin care a fost stornată suma de .X. lei, și nici a celor emise cu mențiunea "*Neinclus în baza de impozitare cf. art.128 alin (7), 129 alin(7)*".

Totodată, s-a constatat că din tabloul creditorilor SC .X. SA, societate aflată în procedura de insolvență, SC .X. SA s-a înscris la masa credală cu suma de .X. lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna mai 2009, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, fără a avea la bază un document justificativ în sensul prevederilor art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatările organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei **TVA;**
- .X. lei **dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- .X. lei **penalități de întârziere aferente TVA,**

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale emise de un furnizor care a fost radiat în condițiile în care facturile au fost emise ulterior momentului la care a fost anulat dreptul de a mai desfășura activitate economică.

Perioada verificată: 30.06.2010 -31.12.2010.

În fapt, in perioada verificată, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturi emise de PFA .X., persoana impozabila radiată din evidențele Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. din data de .X. 2010.

Avand în vedere că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de o persoană fizică autorizată radiată, conform Situației neconcordanțelor rezultate din compararea Declarațiilor 394 transmisa organelor de inspectie fiscala de Compartimentul de Schimb International de Informatii din cadrul Directiei Generale .X. și informatiilor disponibile pe site-ul Ministerului Finantelor Publice, organele de inspectie fiscala au constatat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi pe motiv că nu au calitatea de documente justificative.

În urma solicitării explicațiilor din partea reprezentanților societății, au fost prezentate documente emise în anul 2011, respectiv chitanțe pentru încasarea de impozite, taxe și contribuții emise de Trezoreria.X., .X., în care se consemnează plata de către persoana fizică autorizată a TVA încasată din operațiuni interne, precum și plata dobanzilor și penalităților de intarziere aferente TVA, **fișa de evidenta pe platitor emisa de Administratia Finantelor Publice ..X.**, pentru .X. - persoana fizica autorizată ce are înscrisă mențiunea **“Stare: Radiere .X. 2010”**, Declarația de înregistrare fiscala/declarație de mențiuni pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercita profesii libere pentru scoaterea din evidenta ca persoană impozabila înregistrată in scopuri de TVA

incepand cu data de 05.04.2011 și un punct de vedere „Argumente-deducere TVA facturat de PFA ..X.”, nesemnat de emitent.

S-a constatat de către organele de inspecție fiscală că, începând cu data radierii persoanei fizice autorizate .X., respectiv .X. 2010, aceasta nu mai îndeplinea condițiile legale pentru a desfășura activități economice pe teritoriul României, astfel codul valid de TVA nu putea exista în condițiile în care codul de înregistrare fiscală a fost radiat, iar operațiunile efectuate și înregistrate în fișa de evidență pe platitor nu justifică validitatea codului de TVA după data radierii, ci doar înregistrarea obligațiilor fiscale declarate de persoana fizică autorizată pe propria răspundere și a plăților efectuate de aceasta în mod voluntar.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele declarate și plătite de persoana fizică autorizată .X., după data radierii de la Oficiul Registrului Comerțului, nu pot fi atribuite serviciilor prestate de aceasta către SC .X. SA având în vedere că organul fiscal competent cu administrarea obligațiilor persoanei fizice autorizate, respectiv Administrația Finanelor Publice.X., nu a modificat starea contribuabilului din "Radiat".

Prin contestație societatea susține că sunt nelegale și netemeinice constatările în ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de PFA .X. în perioada iunie-decembrie 2010 și solicită anularea obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, inclusiv a accesoriilor aferente, având în vedere că:

- la momentul exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată detinea facturi emise de PFA .X., iar aceste facturi respectau toate cerințele de conținut prevăzute de art.155 din Codul fiscal;
- legislația restricționează dreptul de deducere doar pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi emise de contribuabilii declarați inactivi, neexistând nicio prevedere care să afecteze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cazul în care prestatorul figurează ca și radiat;
- la momentul emiterii facturilor în cauză nu exista nicio decizie a autorităților fiscale privind anularea codului de TVA al prestatorului pe motiv de inactivitate, acesta figurând a fi valabil pe site-ul Ministerului Finanelor Publice - anularea fiind prezentată pe site-ul MFP abia în cursul lunii aprilie 2011;
- Curtea Europeană de Justiție a decis că refuzarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată numai pe motivul că autorizația de întreprinzător individual a emitentului facturii a fost retrasă înainte de prestarea serviciilor contravine Directivei 2006/112 și principiului neutralității fiscale.

În drept, conform prevederilor 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;”

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“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. [...]”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că persoana impozabilă, pentru a exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(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;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152², la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.”

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de PFA .X. în condițiile în care furnizorul era radiat din evidențele Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. din data de .X.2010.

Acest fapt reiese din Rezoluția nr. .X./ .X..2010 a Directorului Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X., anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căreia, în baza art.39 din OUG nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, modificată prin OUG nr.38/2009 și a Legii nr.26/1990 privind Registrul Comerțului, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere că persoanele fizice și asociațiile familiale nu și-au exercitat dreptul de opțiune pentru desfășurarea activității în una din formele prevăzute de ordonanță și nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.39 alin.(4) din acest act normativ, s-a dispus radierea din oficiu din registrul comerțului a persoanelor fizice și asociațiilor familiale prezentate în anexă.

Din Anexa la Rezoluție reiese că la poziția .X. figureaza ca radiată din oficiu PFA .X..

Față de cele prezentate mai sus se reține că potrivit prevederilor art.1 din OUG nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale:

“(1) Prezenta ordonanță de urgență reglementează accesul la activitatea economică, procedura de înregistrare în registrul comerțului și de autorizare a funcționării și regimul juridic al persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități economice, precum și al întreprinderilor individuale și familiale.”

La art.7 din același act normativ se prevede că:

*“(1) Persoanele fizice prevăzute la art.4 lit. a) și b) **au obligația să solicite înregistrarea în registrul comerțului și autorizarea funcționării, înainte de începerea activității economice, ca persoane fizice autorizate, denumite în continuare PFA, respectiv întreprinzători persoane fizice titulari ai unei întreprinderi individuale.**”*

Totodată, conform prevederilor art.39 alin.(2-5) din OUG nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, modificată prin OG nr.38/2009:

“(2) Persoanele fizice și asociațiile familiale autorizate și înregistrate în registrul comerțului în temeiul unor acte normative anterioare prezentei ordonanțe de urgență pot funcționa în baza certificatului de înregistrare, emis de oficiul registrului comerțului de pe lângă tribunal, o perioadă de 2 ani de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență.

(3) Până la împlinirea termenului de 2 ani, persoanele prevăzute la alin (2) vor opta pentru desfășurarea activității în una dintre formele prevăzute de prezenta ordonanță de urgență. Dispozițiile cap.II se aplică în mod corespunzător.

(4) Persoanele prevăzute la alin. (2) care nu și-au exercitat dreptul de opțiune își încetează activitatea și vor fi radiate din registrul comerțului, din oficiu, fără nicio altă formalitate.

(5) Rezoluția prin care directorul oficiului registrului comerțului de pe lângă tribunal dispune radierea se publică pe pagina de internet a Oficiului Național al Registrului Comerțului și se afișează, sub formă tabelară, la sediul oficiului registrului comerțului unde s-a dispus radierea. Împotriva rezoluției se poate formula plângere, în condițiile art.12, care se aplică în mod corespunzător.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus în vederea obținerii accesului la activitatea economică trebuie să urmeze procedura de înregistrare în registrul comerțului și de autorizare a funcționării și regimul juridic al persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități economice.

De asemenea, autorizarea se efectueaza pe o perioada determinată, urmând ca înainte de expirarea acesteia persoana fizică autorizată să opteze pentru desfășurarea activității, în caz contrar aceasta își înceteaza activitatea și va fi radiată din registrul comerțului, din oficiu, fără o altă formalitate.

Organul de soluționare a contestației reține că în baza dispozițiilor legale de mai sus PFA .X. a fost radiată, din oficiu, la data de .X.2010, astfel că la data emiterii facturilor către SC .X. SA, persoana fizică autorizată nu mai desfășura activitate economică.

Ca urmare, furnizorul/prestatorul a emis facturi deși a fost radiat din registrul comerțului, din oficiu, iar **societatea contestatară a înregistrat în contabilitate aceste facturi. Astfel, se reține că atât timp cât o persoană fizică nu mai are statutul unei persoane fizice autorizate, îndreptățită potrivit legii să desfășoare activitate economică, orice document emis sau semnat de aceasta în virtutea statutului de persoană juridică autorizată nu mai produce efecte juridice. Așadar, nici facturile emise către SC .X. SA nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.**

Față de acest aspect se reține că organul de soluționare a contestației nu neaga buna credință a contestatarii cu privire la plata în totalitate a facturilor emise de acest furnizor/prestator, inclusiv a taxei pe valoarea adăugată, însă, așa cum s-a precizat mai sus, aceste facturi nu mai produc efecte juridice și deci nu mai pot constitui documente care să justifice, din punct de vedere fiscal, dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, aceste facturi nemairespectând condițiile prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că nu sunt prezentate documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organul de soluționare a contestației aflându-se în imposibilitatea constatării unei alte situații de fapt fiscale.

Referitor la argumentul societății conform căruia la momentul emiterii facturilor nu exista nicio decizie a autorității fiscale privind anularea codului de TVA al persoanei fizice autorizate, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că neanularea codului de TVA nu

înseamnă că persoana fizică autorizată mai poate fi subiect de drepturi și obligații ulterior radierii.

Mai mult, potrivit prevederilor art.153 alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(11) În cazul încetării desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere a taxei sau în cazul încetării activității sale economice, orice persoană înregistrată conform prezentului articol va anunța în scris organele fiscale competente în termen de 15 zile de la producerea oricăruia dintre aceste evenimente în scopul scoaterii din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA. Prin norme procedurale se stabilesc data de la care are loc scoaterea din evidență și procedura aplicabilă”,

Coroborat cu pct.66 (12) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

“(12) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA și care își încetează activitatea economică va solicita anularea înregistrării în scopuri de TVA în termen de 15 zile de la data documentelor ce evidențiază acest fapt. [...]”

obligația anunțării organelor fiscale cu privire la încetarea activității economice incumbă operatorului economic.

Referitor la invocarea de către contestatară a unui caz al Curții Europene de Justiție se reține că speța în cauză nu se referă la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă efectuării de operațiuni intracomunitare.

Având în vedere că prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile Curții Europene de Justiție, aceste interpretări sunt luate în considerare în vederea aplicării uniforme a legii, atunci când prevederile comunitare au fost corect transpuse în legislația națională, dar interpretarea poate fi diferită în funcție de circumstanțe.

Astfel, se reține că principiul neutralității TVA nu permite ca prestații asemănătoare, care se află în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Or, în cazul în speță este vorba despre dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la un furnizor care a fost radiat, din oficiu, din evidențele Registrului Comerțului și care, la data emiterii facturilor nu mai deținea autorizație pentru a desfășura activitate economică.

Totodată, învedereăm faptul că toate informațiile referitoare la starea fiscală a unei societăți sunt publice, fiind postate pe site-urile instituțiilor de specialitate. Este adevărat că verificarea stării /situației furnizorului de către beneficiar nu este reglementată printr-o prevedere legală expresă și nu este obligatorie pentru beneficiar, însă aceasta reprezintă o măsură de precauție

în vederea protejării în cadrul operațiunii economice desfășurate. Ca urmare, având în vedere că furnizorul, la data emiterii facturilor era radiat din Registrul Comerțului, respectiv nu mai era subiect de drept, purtător de drepturi și obligații, chiar și în situația în care documentul justificativ ar îndeplini condițiile de formă cerute de lege operațiunea nu poate fi recunoscută.

Organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au aplicat în situația tranzacțiilor efectuate cu un contribuabil radiat, un tratament fiscal asemănător situației furnizorilor declarați inactivi, neacordând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată având în vedere că, în ambele cazuri, atât ca urmare a declarării ca inactivi cât și ca urmare a radierii din Registrul Comerțului, furnizorii nu mai au dreptul să desfășoare activitate economică, iar documentele emise, în speță facturi, nu mai produc efecte juridice și astfel nu pot avea calitatea de documente justificative care stau la baza evidențierii, declarării și plății taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea. Se reține că legiuitorul deși a sancționat în mod expres numai efectuarea tranzacțiilor cu contribuabili inactivi, derularea tranzacțiilor cu un contribuabil radiat este cu atât mai mult lipsită de efecte juridice, emitentul facturii nemaifiind subiect de drepturi și obligații la momentul emiterii documentului.

Ca urmare, potrivit prevederilor legale interne, organele de inspecție fiscală au aplicat acest tratament fiscal, cu respectarea principiului neutralității TVA.

În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia legislația restricționează dreptul de deducere doar pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi emise de inactivi nu și pentru prestatori care au fost radiați nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației conform celor precizate mai sus.

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: *„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă“* coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./

2013 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, ca o consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2013 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., și pentru suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. In ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei TVA;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente TVA,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA avea drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacției privind transferul de activitate ..X. în condițiile în care, la data exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, facturile emise de SC .X. SA erau deja stornate.

Perioada verificată: mai 2009

În fapt, în luna mai 2009, societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări taxa pe valoarea adăugată deductibilă în suma de .X. lei, specificându-se în coloana furnizor, documentele SAP nr..X., nr..X., nr..X. și nr..X. - SC .X. SA.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale aferente operațiilor economice, organele de inspecție fiscală au solicitat informații și documente privind natura operațiilor înscrise în jurnalul de cumpărări aferent lunii mai 2009, societatea prezentând următoarele documente:

- Contractul de Transfer de Activitate ..X. încheiat în data de 18.09.2007 între S.C. .X.S.A. (actual SC .X. SA) și SC .X. S.A.(actual SC .X. SA);

- factura nr..X./X.2008 în valoare totală de .X. lei, din care baza în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;

- factura nr..X./X.2008 în valoare totală de .X. lei, din care baza în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;

- factura nr..X. /X.2008 în valoare totală de .X. lei, emisă fără taxa pe valoarea adăugată ;

- factura nr..X./X.2008 in valoare totala de .X. lei, din care baza în sumă de ..X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- factura nr..X. /X.2008 in valoare totala de -.X. lei, din care baza în sumă de de -.X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de -.X. lei;
- factura nr...X./X.2008 în valoare totala de ..X. lei, emisa fara taxa pe valoarea adăugată;
- factura nr...X./X.2008 in valoare totala de ..X. lei, din care baza în sumă de ..X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..X. lei;
- factura nr...X./X.2008 in valoare totala de -.X. lei, din care baza în sumă de -.X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de -.X. lei;
- factura nr...X./X.2008 în valoare totala de ..X. lei, emisa fara taxă pe valoarea adăugată ;
- factura nr..X./X.2008 in valoare totala de ..X. lei, din care baza în sumă de ..X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..X. lei;
- factura nr...X./X.2008 în valoare totala de -.X. lei, din care baza în sumă de -.X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de -.X. lei;
- factura nr...X./X.2008 in valoare totala de ..X. lei, emisa fara taxă pe valoarea adăugată.

Toate aceste facturi au fost emise de SC .X. S.A. (actual SC .X. SA) către SC .X.SA (actual SC .X. SA).

- Note contabile de înregistrare in evidenta contabila a facturilor fiscale mai sus menționate.

Ca urmare a verificării documentelor prezentate organele de inspecție fiscală au constatat:

In luna februarie 2008 societatea a inregistrat in jurnalul de cumparari, cu nota contabila nr. .X. /X.2008, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile nr..X./X.2008, nr..X./X.2008, nr...X./X.2008, nr..X./X.2008.

In luna martie 2008, conform jurnalului de cumparari, prin nota contabila nr. .X. /26.03.2008 societatea a stornat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și cu nota contabilă nr. .X. /26.03.2008 taxa pe valoarea adăugată in suma de .X. lei a fost înregistrată in contul .X. "TVA neexigibil". Totodată, conform notei contabile nr. .X. /31.03.2008 societatea a stornat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din contul .X. "TVA neexigibil".

In luna iunie 2008, cu notele contabile nr. .X. /30.06.2008 și nr. .X. /30.06.2008, societatea a înregistrat in rulajul creditor al contului .X. "Furnizori de imobilizări" taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, precum și în rulajul debitor al contului .X. "debitori diverși" în corespondență cu debitul/creditul contului .X. "Viramente interne" de unde rezultă că începând cu luna iunie 2008 societatea a evidenciat aceasta suma ca fiind datorată de catre S.C. .X. S.A (fosta SC .X. S.A.)

De asemenea, s-a constatat că **facturile de storno emise de SC .X. S.A la data de .X.2008, respectiv facturile nr..X./X.2008,**

nr..X./X.2008, nr...X./X.2008 și nr...X./X.2008, nu au fost înregistrate în evidența contabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și nici în jurnalele de cumpărări.

Totodată, facturile nr..X. /X.2008, nr...X./X.2008, nr...X./X.2008 și nr...X./X.2008, emise de SC .X. SA, fără taxă pe valoarea adăugată și care au înscrisă specificația „[...] *Contractul de Transfer Activitati .X. , semnat in data de 18.09.2007 [...] Neinclus in baza de impozitare cf. art.128 alin.(7), art.129 alin(7)*”, nu au fost înregistrate în evidența contabilă a SC .X. SA .

În luna mai 2009 conform jurnalului de cumpărări SC .X. SA a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în suma de .X. lei, cu Notele contabile nr..X./31.05.2009, nr..X./31.05.2009, nr..X./31.05.2009 și nr..X./31.05.2009 și, cu aceleași note contabile, societatea a efectuat și operațiunile de stornare a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, la data de 31.05.2009 societatea a efectuat stornarea operațiunilor înregistrate cu notele contabile nr. .X./30.06.2008 și nr. .X./30.06.2008, prin care taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei înscrisă în facturile inițiale, respectiv din data de .X.2008, a fost stornată din debitul contului .X. "*Furnizori de imobilizări*", concomitent cu stornarea din debitul contului 461 "*Debitori diverși*" a aceleași sume.

Ca urmare, **în anul 2009, SC .X. S.A. și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, fără a avea la baza documente justificative** în sensul prevederilor art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din explicațiile prezentate de reprezentanții societății, prin nota explicativă, reiese că societatea a dedus, în luna mai 2009, taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei în baza facturilor inițiale, care aveau înscrisă taxa pe valoarea adăugată, ca urmare a primirii deciziei de impunere emisă pentru SC .X. SA, și a refuzat înregistrarea facturilor de storno și a facturilor fără taxă pe valoarea adăugată emise de SC .X. SA în luna iunie 2008, conform scrisorii de refuz nr. .X./29.05.2009. Astfel, toate operațiunile contabile și fiscale care au condus la deducerea taxei pe valoarea adăugată în suma .X. lei, în luna mai 2009, au la baza decizia de impunere emisă pentru SC .X. SA prin care s-a stabilit că această societate datorează suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au reținut argumentele prezentate prin nota explicativă, întrucât:

În luna mai 2009 societatea avea înregistrată taxa pe valoarea adăugată neexigibilă în contul 461 "*Debitori diverși*" ca o datorie a SC .X. SA către aceasta.

Societatea nu a prezentat o confirmare de primire din partea SC .X. SA pentru scrisoarea de refuz nr. .X./29.05.2009 prin care este menționat că refuză și factura nr...X./X.2009 ce nu are legătura cu operațiunile în cauză.

Prin nota explicativa societatea a precizat ca și-a întemeiat tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată pe decizia de impunere emisa pentru SC .X. SA, act administrativ obligatoriu și executoriu, fara sa tina seama de faptul ca acest act administrativ fiscal a fost supus cailor de atac, respectiv SC .X. SA a formulat contestatie împotriva deciziei de impunere, contestatia fiind solutionata prin Decizia nr. .X./ 2012 emisa de Directia generala de solutionare a contestatiilor, în sensul admiterii acesteia.

Avand în vedere ca suma de .X. lei a fost stabilita în sarcina SC .X. SA prin decizie de impunere, societatea susține că putea sa deduca aceste sume doar în baza facturilor emise catre SC .X. SA, ulterior deciziei de impunere pentru societatea parteneră a tranzacției, așa cum se prevede la art.159 alin.(3) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, contestatară arată că prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./ 2009 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, urmare a inspecției fiscale efectuată la SC .X. SA, nu s-a prevăzut ca masura anularii facturilor prin care a fost stornata suma de .X. lei, și nici a celor emise cu mentiunea "*Neinclus In baza de impozitare cf. art.128 alin (7), 129 alin(7)*".

În drept, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

"(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);"

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească, cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

Potrivit pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, 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.[...]."

Prin urmare, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii.

Se reține că, în cazul în speță, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în luna mai 2009, fără a avea la bază documente justificative, respectiv facturi în original.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, contract, acte adiționale la acesta și facturi, reiese că, în baza Contractului de transfer de activitate petrolieră din data de 18.09.2007, încheiat de SC .X.SA (actual SC .X. SA) în calitate de cumpărător și SC .X. SA (actual SC .X. SA) a avut loc vanzarea si transferul de active .X. si a angajatilor, incluzând echipamente, clădiri, terenuri și active corporale si necorporale.

La data de .X.2008, partile au incheiat un *“Acord aditional cu privire la plata TVA in legatura cu Acordul privind transferul afacerii incheiat intre .X.SA si .X. SA la data de 18 septembrie 2007”*, prin care:

„C. Părțile au convenit să procedeze la Încheiere, fără a avea Autorizație Fiscală, în baza presupunerii că TVA este aplicabil, dar sub rezerva încheierii și executării prezentului Acord privind TVA;

[...]

1. La data Încheierii, Cumpărătorul va plăti TVA în legătură cu prețul de cumpărare [...];

2. Vânzătorul va emite 4 facturi pentru Încheierea cu TVA cu privire la fiecare Plată în Avans [...];

3. În cazul în care Autorizația Fiscală este emisă înainte de 25 martie 2008, când vânzătorul trebuie să facă declarații de TVA pentru bugetul de stat (Data stabilirii TVA), iar această Autorizație Fiscală este emisă cu condiția ca TVA să nu fie datorat în legătură cu tranzacția menționată în BTA:

3.1 Vânzătorul va storna și va re-emite facturile emise în legătură cu sumele plătite la Încheiere (si respectiv cu Plata in Avans) și va emite, în termen de 2 (două) zile de la data emiterii Autorizației Fiscale, o factură nouă pentru aceleași sume principale, fără TVA;

3.2. TVA-ul plătit va fi rambursat Cumpărătorului de către Vânzător în contul notificat Vânzătorului de către Cumpărător, în termen de 5 (cinci) zile lucrătoare de la data primirii Autorizației Fiscale, fără TVA datorat pentru Plata în Avans, care va fi rambursat Cumpărătorului în termen de 5 (cinci) zile lucrătoare de la data recuperării de la stat;

3.3. În cazul în care Autorizația Fiscală este emisă între data de 1 martie 2008 și 25 martie 2008, Vânzătorul nu va plăti la bugetul de stat TVA-ul Plătit, mai puțin TVA aplicabil în legătură cu Plata în Avans și va rambursa Cumpărătorului TVA-ul Plătit, mai puțin suma penalităților de întârziere

aplicate pentru o lună de întârziere de către Vânzător la bugetul de stat pentru TVA-ul Plătit. TVA-ul aplicabil în legătură cu Plata în Avans va fi rambursat Cumpărătorului în termen de 5 (cinci) zile lucrătoare de la data recuperării de la Stat.

4. În cazul în care Autorizația Fiscală este emisă înainte de Data Stabilirii TVA, iar această Autorizație Fiscală prevede obligația de a plăti TVA în legătură cu tranzacția care face obiectul BTA, Vânzătorul va plăti TVA-ul Plătit la bugetul de stat la Data Stabilirii TVA, în conformitate cu legislația.

5. În cazul în care nicio Autorizație Fiscală nu este emisă înainte de Data Stabilirii TVA, atunci:

5.1. Vânzătorul va plăti TVA-ul Plătit la bugetul de stat la Data Stabilirii TVA, în conformitate cu legislația, și;

5.2. Vânzătorul va cere un control fiscal în aprilie 2008 care sa fie realizat de autoritățile fiscale competente cu privire la TVA [...].”

Potrivit celor stipulate în actul adițional mai sus invocat, la data de **.X.2008**, SC .X. SA (actual SC .X. SA) a emis către S.C. .X.S.A. (actual SC .X. SA) facturile nr..X./X.2008, nr..X./X.2008, nr...X./X.2008 și nr..X./X.2008 în valoare totală de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, iar **societatea contestatară a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite.**

Cu nota contabilă nr. .X./26.03.2008 SC .X. SA a stornat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar cu nota contabilă nr. .X./26.03.2008 a înregistrat taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei în contul 4428 "TVA neexigibil". De asemenea, conform notei contabile nr. .X./31.03.2008 societatea a stornat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din contul 4428 "TVA neexigibil".

Astfel, la data de **31.03.2008**, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei era stornată din evidențele societății contestatate, inclusiv din contul 4428 "TVA neexigibil".

De asemenea, se reține că **la data de .X.2008**, S.C. .X. SA (actual SC .X. S.A). a reconsiderat tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacției derulate, a emis facturile de stornare nr..X./X.2008, nr..X./X.2008, nr...X./X.2008 și nr...X./X.2008 a facturilor din data de .X.2008 și, concomitent, a emis facturile nr..X. /X.2008, nr...X./X.2008, nr...X./X.2008 și nr...X./X.2008, fără taxa pe valoarea adăugată.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că **SC .X. SA nu a înregistrat în evidente taxa pe valoarea adăugată din facturile de stornare, aceasta fiind stornată încă din luna martie 2008.**

De asemenea, din constatări reiese că societatea contestatară nu a înregistrat în evidența contabilă nici facturile nr..X. /X.2008, nr...X./X.2008,

nr...X./X.2008 și nr...X./X.2008, emise de SC .X. SA (actual SC .X. SA), fără taxă pe valoarea adăugată, și care au înscrisă specificația „[...] Contractul de Transfer Activitati .X. , semnat in data de 18.09.2007 [...] Neinclus in baza de impozitare cf. art.128 alin.(7), art.129 alin(7)” .

Potrivit celor precizate mai sus rezultă că, începând cu luna iunie 2008, taxa pe valoarea adăugată a fost evidențiată în contul 461 "Debitori diverși" ca obligație de plată a acestei sume în sarcina SC .X. SA către SC .X. SA.

Totodată, la data de 31.05.2009, în baza notelor contabile nr..X., nr..X., nr..X. și nr..X., SC .X. SA a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei fără a avea la bază documente justificative, respectiv facturi în original, ci numai în baza Deciziei de impunere nr..X./ 2009 emisă de organele de inspecție fiscală ca urmare a inspecției fiscale efectuată la SC .X. SA.

De asemenea, la această dată societatea a efectuat și stornarea operațiunilor înregistrate cu notele contabile nr. .X./30.06.2008 și nr. .X./30.06.2008, respectiv a stornat taxa pe valoarea adăugată înregistrată în contul 461 "Debitori diverși" ca obligație de plata a SC .X. SA către SC .X. SA.

Potrivit operațiunilor efectuate de societatea contestată, în ordinea cronologică prezentată, organul de soluționare a contestației reține că deși societatea a primit de la vânzător facturi care să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacției efectuată în baza Contractului de transfer de activitate petrolieră, și a dedus, în mod legal, taxa pe valoarea adăugată la data emiterii acestor facturi, respectiv în luna februarie 2008, în luna martie 2008 a stornat operațiunea efectuată în luna februarie 2008, fără a avea la bază documente justificative, așa cum se prevede la art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

[...]

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Organul de soluționare a contestației reține, de asemenea, că la data de .X.2008, societatea parteneră – SC .X. SA (actual SC .X. SA)- a efectuat corectarea facturilor de livrare emise la data de .X.2008, prin emiterea facturilor de stornare nr..X./X.2008, nr..X./X.2008, nr...X./X.2008 și nr...X./X.2008, concomitent cu emiterea de noi facturi, fără taxă pe valoarea adăugată.

Ca urmare, facturile în baza cărora societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în luna februarie 2008 au fost corectate prin facturile de stornare din data de .X.2008, care nu au fost operate în evidența societății la această dată, societatea efectuând stornarea taxei pe valoarea adăugată încă din luna martie 2008.

Astfel, nu se poate reține argumentul societății de la pag.7 paragraful 5 din Nota explicativă dată de reprezentanții societății în data de 01.02.2013, potrivit căruia “[...] **în luna mai 2009 a dedus TVA în baza facturilor emise inițial de .X. cu TVA, în conformitate cu prevederile legale, fără a ține cont de facturile de stornare [...]**”, având în vedere că “**facturile inițiale**”, emise cu TVA, au fost corectate în conformitate cu prevederilor art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, încă din luna iunie 2008, taxa pe valoarea adăugată dedusă în luna februarie 2008 ar fi trebuit stornată în luna iunie 2008, în baza facturilor de corecție emise de vânzător.

Se reține că prin corectarea facturilor inițiale efectuată de vânzător, fiind emise facturi de stornare a avut loc de fapt anularea facturilor inițiale din data de .X.2008, inclusiv a taxei pe valoarea adăugată și au fost emise facturi noi, fără taxă pe valoarea adăugată.

Ca urmare, susținerea din contestație conform căreia în evidențele societății au fost înregistrate numai facturile inițiale, emise cu taxă pe valoarea adăugată, nu este de natură să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată exercitat în luna mai 2009, întrucât societatea nu a prezentat alte facturi emise de vânzător datate mai 2009. Se reține și aspectul conform căruia societatea, în calitate de persoană impozabilă care desfășoară operațiuni taxabile, avea obligația să țină evidențe complete și corecte în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în vederea declarării și plății acestei taxe la bugetul de stat, aceasta răspunzând pentru cele declarate.

În consecință, în luna mai 2009, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei fără a avea la bază documente justificative, respectiv facturi în original, așa cum se prevede la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal și Normele de aplicare ale Codului Fiscal, astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată ce face obiectul contestației.

Referitor la argumentul conform căruia stornarea facturilor emise inițial de către SC .X. SA nu are temei legal având în vedere Decizia de impunere nr..X./ 2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție fiscală, comunicată de SC .X. SA către SC .X. SA, ce reprezintă un act administrativ obligatoriu și executoriu, precum și din perspectiva prevederilor Contractului de Transfer de Activitate Petrolieră, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele motive:

În cadrul Contractului de Transfer de Activitate Petrolieră din data de 18.09.2007 SC .X.SA (actual SC .X. SA) a avut calitatea de Cumpărător, deci a achiziționat activitatea petrolieră de la Vânzător – SC .X. SA (actual SC .X. SA).

Ca urmare, în calitate de persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România, potrivit prevederilor art.156 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“ (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”

avea obligația evidențierii taxei pe valoarea adăugată în evidențele proprii, înscrisă în facturile emise de SC .X. SA, respectiv avea obligația evidențierii taxei pe valoarea adăugată dedusă la data de .X.2008 în baza facturilor inițiale, precum și a stornării taxei pe valoarea adăugată în baza facturilor de stornare emise de SC .X. SA la data de .X.2008.

Faptul că SC .X. SA nu este de acord cu stornarea taxei pe valoarea adăugată efectuată de SC .X. SA prin emiterea, la data de .X.2008, a facturilor de corecție a facturilor inițiale din data de .X.2008, nu poate constitui temei legal sau argument de drept în baza căruia să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acesta putând reprezenta cel mult un litigiu între părți.

În ceea ce privește adresa de refuz a acestor facturi de storno și, respectiv a operațiunii de anulare a facturilor inițiale, adresă înaintată de contestatară către SC .X. SA, nu poate reprezenta o reglare a tratamentului fiscal al taxei pe valoarea adăugată, întrucât acesta se stabilește în conformitate cu prevederile legale incidente, în vigoare la momentul efectuării operațiunilor economice.

Astfel, se reține că potrivit prevederilor legale incidente în materie, dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată este prevăzut la art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează condițiile ce trebuie îndeplinite, respectiv:

“ART. 145

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

a) operațiuni taxabile;

[...]

ART. 146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Față de aceste prevederi legale se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, **trebuie îndeplinite, cumulativ, două condiții**: operațiunea de achiziție să fie efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile pentru taxa datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să îi fie livrate să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 ali.(5) din același act normativ.

În ceea ce privește prima condiție, respectiv operațiunea de achiziție să fie efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu au prezentat constatări în acest sens, ceea ce conduce la concluzia că această condiție a fost îndeplinită de către societatea contestată, substanța operațiunii fiind recunoscută.

Însă, referitor la a doua condiție, respectiv prezentarea unor documente justificative, în speță facturi, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată fără a deține un astfel de document, aceasta fiind constatarea ce a condus la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și care face obiectul contestației.

Astfel având în vedere că actele normative impun îndeplinirea cumulativă a celor două condiții referitoare la acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, neîndeplinirea uneia dintre acestea conduce la neacordarea acestui drept.

Ca urmare, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei nici argumentul contestatarii privind achiziția activității .X. în scopul operațiunilor sale taxabile, fapt pentru care nici adresa nr. .X./29.06.2008 a direcției de

specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, prezentată în dosarul contestației, prin care este exprimată o opinie cu privire la transferul de active nu poate fi avută în vedere.

În ceea ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au analizat decât condiția privind existența facturilor, se reține că potrivit prevederilor art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**”*

analiza contestației se face în raport de: susținerile părților, dispozițiile legale și documentele anexate la dosarul cauzei.

Din Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./ 2013 reiese că, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât nu a fost îndeplinită una dintre condițiile cumulative, imperative, prevăzute de legea fiscală, respectiv societatea verificată nu deține facturi.

De asemenea, referitor la susținerea potrivit căreia Decizia de impunere nr..X./ 2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție fiscală, comunicată de SC .X. SA către SC .X. SA, ce reprezintă un act administrativ obligatoriu și executoriu, conduce la concluzia că stornarea taxei pe valoarea adăugată efectuată de SC .X. SA este eronată, nu are relevanță în cazul în speță având în vedere că Decizia de impunere nr..X./ 2009, a fost anulată prin Decizia nr. .X./ 2012 emisă de ANAF – Direcția generală de soluționare a contestațiilor, iar până la data emiterii prezentei decizii contestatara nu face dovada că această decizie de soluționare a fost anulată printr-o hotărâre definitivă prin care instanța să dispună, irevocabil, asupra valabilității facturilor inițiale emise cu TVA de SC .X. SA către SC .X. SA.

De asemenea, organul de soluționare reține și faptul că SC .X. SA a procedat, din proprie inițiativă la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată doar pe considerentul că prin Decizia de impunere nr..X./ 2009, la acel moment, s-a stabilit în sarcina SC .X. SA taxa pe valoarea adăugată de plată, fără a avea în vedere că SC .X. SA a contestat titlul de creanță, iar prin Decizia nr. .X./ 2012 a fost admisă contestația.

Potrivit celor de mai sus, argumentele SC .X. SA cu privire la stornarea, de către SC .X. SA, a facturilor inițiale din data de .X.2008 nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește argumentul contestatarii conform căruia avea posibilitatea să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată într-un interval de 5 ani de la momentul la care acest drept a luat naștere și momentul ales de societate pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată din facturile inițiale, se încadrează în acest interval organul de soluționare a contestației nu contestă acest drept al societății, însă, în cazul de față, facturile emise la data de .X.2008 cu taxă pe valoarea adăugată au fost corectate prin emiterea, la data de .X.2008, a facturilor de stornare a facturilor inițiale, fără taxă pe valoarea adăugată. Ca urmare, în luna mai 2009 societatea nu mai putea să-și exercite dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, prin facturile de corecție din data de .X.2008 taxa pe valoarea adăugată fiind stornată/anulată.

Mai mult, societatea și-a exercitat acest drept la data emiterii facturilor, respectiv în luna februarie 2008 când a dedus taxa pe valoarea adăugată, iar în luna martie 2008 a stornat taxa pe valoarea adăugată, fără a avea documente justificative la bază, operație ce trebuia efectuată în luna iunie 2008 având în vedere ca acesta era momentul la care s-a efectuat corectarea facturilor inițiale, inclusiv a taxei pe valoarea adăugată.

Nici argumentul contestatarii potrivit căruia deși facturile inițiale au fost stornate scriptic, prin efectul imediat al facturilor de storno acestea există faptic având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au ridicat niciun fel de obiecțiuni cu privire la forma și conținutul facturilor inițiale, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că deși facturile fiscale inițiale există faptic, în același timp există faptic și facturile de storno care au anulat facturile inițiale.

Referitor la susținerea SC .X. SA potrivit căreia prin emiterea facturilor de corecție SC .X. SA a încălcat prevederile Contractului de transfer, în sensul că aceasta nu putea să emită facturi de stornare a facturilor inițiale înainte de efectuarea unui control fiscal, iar decizia societății contestată de a depune declarația de creanțe acceptată de administratorul judiciar al SC .X. SA *“nu contrazice cu nimic poziția exprimată în mod constant de către .X., respectiv aceea că Tranzacția în cauză este purtătoare de TVA”*, precum și faptul că *“neînregistrarea sub condiție suspensivă la masa credală cu suma în discuție ar fi dus la pierderea posibilității /dreptului de recuperare a sumei în cauză de la .X.”*, organul de soluționare a contestației reține că societatea s-a înscris la masa credală în vederea

recuperării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei având în vedere prevederile din Contractul de Transfer de Activitate Petrolieră, mai precis prevederile din documentul *“Acord aditional cu privire la plata TVA in legatura cu Acordul privind transferul afacerii incheiat intre .X.SA si .X. SA la data de 18 septembrie 2007”* încheiat la data de .X.2008, prezentate la pag.45-46 din considerentele prezentei decizie.

Având în vedere prevederile stipulate în actul mai sus menționat potrivit cărora în situația în care operațiunea de transfer nu este purtătoare de TVA vânzătorul urmează să restituie cumpărătorului contravaloarea taxei pe valoarea adăugată achitată, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.1166 din Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, *„Contractul este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânșii un raport juridic”*, iar potrivit prevederilor art.1270 din același act normativ *„Convențiile legla făcute au putere de lege între părțile contractante”*, pentru ca art.11 din același act normativ să stabilească și condiția generală de neaplicare a clauzelor contractuale dintre părți, respectiv *„Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare, la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri”*, prin ordine publică înțelegându-se ansamblu de norme juridice care stau la baza funcționării unui stat de drept. Or, în cazul de față nu se pune problema unei derogări de la legislația românească în vigoare.

Astfel, convențiile încheiate între părți produc efecte juridice numai între acestea, neinfluențând tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacției derulate, acesta fiind prevăzut de actele normative fiscale. Modalitatea de plată/recuperare a taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacției derulată între părți, stabilită prin convenția încheiată, nu are legătură cu plata taxei pe valoarea adăugată către autoritatea fiscală având în vedere că actele normative în materie prevăd persoana obligată la plata acestei taxe.

Nu se reține nici argumentul referitor la principiul protecției așteptării legitime în virtutea căruia organele statului sunt obligate să acționeze în conformitate cu prevederile legale și să respecte așteptările legitime întemeiate pe prevederile legale în vigoare având în vedere că societatea a procedat în concordanță *“cu abordările explicite sau implicite demonstrate de autoritatea fiscală”* și a dedus taxa pe valoarea adăugată în momentul în care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SA taxa pe valoarea adăugată, însă nu a procedat în același mod, respectiv la anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în momentul emiterii de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor a Deciziei nr. .X./ 2012 prin

care s-a admis contestația SC .X. SA și s-a anulat Decizia de impunere nr..X./ 2009.

Referitor la invocarea de către contestatoare a cazurilor Curții Europene de Justiție se reține că acestea au fost emise pentru operațiuni intracomunitare și având în vedere că prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile Curții Europene de Justiție, aceste interpretări sunt luate în considerare în vederea aplicării uniforme a legii, atunci când prevederile comunitare au fost corect transpuse în legislația națională, dar interpretarea poate fi diferită în funcție de circumstanțe.

Astfel, se reține că principiul neutralității TVA nu permite ca prestații asemănătoare, care se află în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată or, în cazul în speță societatea se raportează la tratamentul fiscal a TVA aplicat de vânzător și nu la tranzacții asemănătoare.

De asemenea, referitor la invocarea principiului certitudinii impunerii care decurge din principiul legalității și al securității juridice și implică obligația autorităților publice de a se asigura că legislația este suficient de clară și previzibilă pentru subiectele de drept cărora li se adresează, organul de soluționare a contestației reține că acest principiu este respectat având în vedere că în baza situației de fapt constatată au fost aplicate prevederile legale incidente care prevăd, clar și previzibil, că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie îndeplinite, cumulativ două condiții, atât condiția de fond privind efectuarea de achiziții în scopul operațiunilor taxabile, cât și condiția de formă privind deținerea unui document justificativ, respectiv factură în original completată cu informațiile cerute de lege. În cazul în speță nefiind îndeplinită condiția de formă, nu a mai fost necesară analiza condiției de fond, fiind suficient ca una din aceste condiții să nu fie îndeplinită pentru a nu se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile legale în vigoare, fiind respectat și principiul protecției așteptării legitime invocat de contestatară în susținere.

Pe cale de consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*“ coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2013 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2013 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., și pentru suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care nu există titlu de creanță pentru această sumă.

În fapt, prin contestație societatea precizează că se contestă majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în condițiile în care prin Decizia de impunere nr..X. 2013 s-au stabilit majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei.

Se reține că, deși la pag.46 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 2013 este menționată suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în Anexa 38 la raport este înscrisă suma de .X. lei ca reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Ca urmare, diferența de .X. lei (.X. – .X. = .X.) nu se regăsește în decizia de impunere contestată.

În drept, conform prevederilor art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat”,

Și conform prevederilor art.206 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care stipuleaza:

*„(2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.**”*

Potrivit dispozițiilor art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

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

[...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

Totodată, conform prevederilor art.110 alin.(3) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;”

Conform Anexei 2 „INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" la OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", cu modificările și completările ulterioare:

"Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare."

Informațiile din conținutul "Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se vor completa după cum urmează:

2. "Date privind creanța fiscală" va cuprinde:

2.1.1. Obligații fiscale suplimentare de plată: se va completa câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații:

- rândul 1 coloana 1: denumirea obligației fiscale principale; în acest rând se vor înscrie denumirea obligației fiscale principale, impozitul, taxa sau contribuția care a făcut obiectul inspecției fiscale (cu excepția taxei pe valoarea adăugată, atunci când verificarea se efectuează pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a unui decont cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiunea de rambursare);

- rândul 2 coloana 1: "Dobânzi/Majorări de întârziere;

- rândul 3 coloana 1: "penalități de întârziere" calculate pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar."

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei excede sumei stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată ce reprezintă titlu de creanță.

Întrucât, această sumă nu se regăsește în Decizia de impunere nr..X./ 2013, ce reprezintă titlu de creanța potrivit prevederilor pct.107.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: " Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii.

Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii, pe cale de consecință, pentru suma de .X. lei contestația se va respinge ca fiind fără obiect, în conformitate cu prevederile pct.11.1 lit.c) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat [...];”

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.c) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, **pentru suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL