

DECIZIA NR.713

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice - Inspecție Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Societatea X prin administrator, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspecție Fiscala, cu privire la obligatiile fiscale suplimentare reprezentand TVA.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei si depunerea contestatiei , inregistrata la A.J.F.P conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii, aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 , art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspecție Fiscala si contesta obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilita suplimentar, din urmatoarele motive:

Considera ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice este nelegala pe motiv ca a fost emisa cu aplicarea gresita a normelor de drept material , respectiv cu incalcarea dispozitiilor art.11 alin.(5) din Codul fiscal in conditiile in care art.11 alin.(1) se aplica numai in materia impozitelor directe iar TVA este impozit indirect.

În ceea ce privește TVA respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, societatea contestată arată ca:

a) Organul de inspecție fiscală a apreciat total eronat că nu are drept de deducere pentru TVA înscrisă în factura reprezentând chirie avans și factura reprezentând chirie și cheltuieli comune, emise de Societatea C.

Potrivit dispozițiilor art.297 alin.(4) din Codul fiscal, orice persoană are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unei operațiuni impozabile iar pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în conformitate cu prevederile art. 299 alineat (1) din Codul fiscal, societatea trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 din Codul fiscal.

Societatea contestată consideră că are dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de C reprezentând avans chirie, chirie și cheltuieli comune conform contract deoarece deține facturi emise de către furnizor conform prevederilor art. 319, fiind respectată astfel condiția prevăzută la art. 299 alineat (1) din Codul fiscal;

Totodată, societatea contestată consideră că este îndeplinită și condiția impusă de art.297 alin.(4) din Cod în condițiile în care spațiul închiriat în baza contractului destinat utilizării ca punct de lucru, birou, a fost subînchiriat societății D.

Societatea susține că, în mod eronat organul de inspecție fiscală a apreciat că avea obligația de a emite facturi de chirie pentru D atâta timp cât nu s-a încheiat un contract de subînchiriere între cele două societăți; arată că societatea contestată își desfășoară activitatea în spațiul închiriat unde are și punct de lucru iar D nu deține dreptul de utilizare al spațiului.

Societatea contestată arată că în materie de TVA trebuie respectat principiul neutralității fiscale întrucât statul nu se poate îmbogăți fără justă cauză în condițiile în care încasează TVA de la emitentul facturilor dar refuză beneficiarului dreptul de deducere.

Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru toate taxele aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea Hotărârea din 21.03.2000, *Gabalfrisa și alți*, C- 110/98 C-147/98 pct 43, hotărârea din 15.12.2005 *Centralan Property*, C-63/04 pct 50, Hotărârea din 6.07.2006, *Kittel și Recolta Recycling* C-439/04 pct 47, și hotărâre *Mahageben și David* de mai sus).

Sistemul TVA-ului garantează neutralitatea perfectă a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (a se vedea Hotărârea din 14.02.1985, *Rompelman*, 268/83 pct. 19, Hotărârea din 15.01.1998 *Ghent Coal Terminal*, C-37/95 pct. 15, Hotărârea *Gabalfrisa și alți*, hotărârea din 21.02.2006 *Halifax și alții*, C-255/02 pct 78).

Pentru motivele prezentate societatea contestată consideră că are dreptul la deducerea TVA înscrisă în facturile emise de Societatea C.

b) Referitor la TVA aferentă facturii reprezentând servicii de consultanță, emisă de Societatea S, respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, societatea contestată susține că dreptul de deducere al TVA nu este condiționat de prezentarea unor documente din care să rezulte realitatea și realizarea efectivă a prestării de serviciu, așa cum în mod eronat organul de inspecție fiscală apreciază.

Societatea contestatara considera ca are dreptul la deducerea TVA aferenta achizitiei reprezentând servicii de consultanță pentru întocmirea documentației în vederea obținerii finanțării unui proiect din următoarele considerente:

- deține factură emisă de către furnizor cu respectarea prevederilor art. 319 din Cod, fiind astfel respectată condiția prevăzută la art. 299 aliniat (1) din Codul fiscal;

-serviciile de consultanță pentru întocmirea documentației în vederea obținerii finanțării unui proiect sunt utilizate în folosul operațiunilor impozabile respectiv a activității curente fiind respectată și condiția prevăzută la art. 297 aliniat (4);

Invoca în susținere principiul neutralității fiscale în materia de TVA precum și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, mai sus enumerata și solicita admiterea contestatiei cu privire la TVA deductibila.

c) Referitor la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala ;

Societatea contestatara arata ca a emis factura, sumă facturată fără TVA, reprezentând compensație conform convenției încheiate cu clientul P.

De asemenea, arata ca a achiziționat în luna aprilie 2020 o cantitate de măști de la societatea O în baza contractului , măști care au fost vândute către societatea P.

În luna iunie 2020, Societatea P a notificat Societatea X , că măștile furnizate sunt neconforme și nu pot fi comercializate prin farmaciile din lanțul propriu de farmacii motiv pentru care a solicitat înlocuirea cu măști conforme cu normele europene sau acceptarea returului.

În urma negocierilor, purtate între reprezentanții societății și reprezentanții clientului P, s-a convenit repunerea în starea inițială a părților cu privire la măștile aflate în stocul clientului la data de referință cu obligarea acestuia din urmă de a plăti o sumă ce excede valoarea măștilor cu titlu de compensație (penalizare contractuală).

În această împrejurare părțile au convenit încheierea Convenției prin care se repun părțile în starea inițială (rezoluțiune) cu consecința obligării Clientului P de a returna măștile înscrise în Anexa 1 la Convenție, iar societatea contestatara de a emite facturi storno pentru măștile returnate și să returneze plățile efectuate de către Client pentru marfa returnată în 12 rate lunare. De asemenea, s-a stabilit ca, Clientul P să plătească cu titlu de compensație (penalitate), pentru returnarea măștilor într-o perioadă în care piața de măști era stabilă și echilibrată, situație care aduce o vătămare societății furnizoare.

Faptul că vânzarea de măști la data returului era în scădere, oferta de măști în piață fiind mai mare decât cererea, se probează și prin faptul ca din totalul de măști returnate la data de 31.12.2020 în stoc se mai aflau ...conform „Stoc articol pe Magazie la dat de 31.12.2020”.

De asemenea, existența măștilor în stoc probează că valoarea compensației a fost percepută peste nivelul prețului perceput pentru vânzarea măștilor, respectiv a fost perceput fără o contraprestație.

Societatea contestatara sustine că valoare compensației a fost percepută peste valoarea prețului măștilor, fiind plătită de către Client fără a aștepta o contraprestație întrucât recunoaște că plata reprezintă o penalizare.

Urmare returului de mărfuri, Clientul P deține un drept de creanță împotriva societății contestatara reprezentând contravaloarea mărfurilor returnate și o obligație de plată reprezentând compensație (penalizare) iar societatea contestatara o datorie către Clientul P și o creanță în valoare ...

Având în vedere că există două datorii certe, lichide și exigibile operează compensația legală conform dispozițiilor art. 1617 din Cod Civil; urmare compensării datoriilor reciproce rămâne o obligație de plată a societății contestată către Client, obligație ce se plătește în 12 rate lunare egale.

Societatea contestată arată că a perceput clientului o compensație bănească (penalizare) pentru returnarea măștilor într-o perioadă mai defavorabilă comercializării acestora, peste nivelul prețului perceput, respectiv fără o altă contraprestație iar valoarea compensației nu intră în baza de impozitare a TVA conform dispozițiilor art. 286 aliniat (4) din Codul Fiscal.

Astfel, se poate constata că factura emisă fără TVA colectată este corectă întrucât valoarea compensației (penalizării) nu este cuprinsă în baza de impozitare conform dispozițiilor art. 286 aliniat (4) litera b) din Codul Fiscal, motiv pentru care TVA stabilită suplimentar de plată de către organul de inspecție fiscală, nu este datorată bugetului de stat.

Pentru motivele prezentate societatea contestată solicită anularea actului administrativ fiscal contestat și totodată anularea TVA stabilită suplimentar și acordarea dreptului la rambursare a TVA.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice -Inspecție fiscală au stabilit în sarcina Societății X, TVA suplimentară și totodată au respins la rambursare TVA.

Din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu privire la TVA stabilită suplimentar, rezulta:

a) Referitor la TVA colectată suplimentar;

Urmare verificării organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2020 societatea contestată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturii reprezentând contravaloare chirie avans conf. contract-garanție avans 2 luni chirie, emisă de Societatea C în baza Contractului de închiriere; de asemenea în baza facturii reprezentând contravaloare chirie, societatea contestată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA emisă de Societatea C în baza Contractului de închiriere.

În vederea justificării TVA deductibile, societatea contestată a prezentat Contractul de închiriere încheiat între Societatea C în calitate de locator și X în calitate de locatar, conform căruia stăpînul a fost închiriat cu destinația de punct de lucru, birou, pentru un an începând cu data de 01.12.2020; de asemenea a fost prezentat și Acordul încheiat între părți, din care rezulta că X poate subînchiria spațiul închiriat către Societatea D, unde aceasta societate urmează să aibă un punct de lucru.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă închirierii spațiului dar nu a întocmit/emis facturi de chirie către Societatea D în anul 2020, fapt pentru care au procedat la colectarea TVA la nivelul sumelor deduse.

b) Referitor la TVA respinsă la deductibilitate;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in luna mai 2020, societatea contestatara a înregistrat în evidenta contabila factura emisa de S reprezentând consultanta pentru întocmirea documentației in vederea obținerii finanțării unui proiect; în timpul controlului societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte realitatea si realizarea efectiva a prestării de serviciu astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA în conformitate cu prevederile art.297 coroborat cu prevederile art.281 alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

c)Referitor la TVA colectata suplimentar;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca în luna aprilie 2020, Societatea X a achiziționat marfa de la furnizorul O, care a fost achitata integral; în timpul controlului societatea contestatara a prezentat contractul încheiat cu furnizorul O, comanda ferma si grafic de livrare pe zile atașat la comanda pentru masti.

Societatea contestatara a vândut marfa achizitionata către clientul P fiind incasata integral; organele de inspectie fiscala au constatat ca intre societatea contestatara și clientul P nu a existat un contract și de asemenea, nu au fost identificate comenzi ferme.

În luna iunie, clientul P a notificat societatea contestatara, ca in termen de 10 zile de la data comunicării notificării, sa procedeze la acceptarea returului de produse aflate efectiv in stocurile clientului P si a farmaciilor si sa inlocuiasca marfa cu produse evaluate si certificate in conformitate cu normele europene in materie de siguranța, sanatate si protecție a mediului (inclusiv marcajul CE) pe motiv ca urmare unui control efectuat de catre Autoritatea pentru Protecția Consumatorului (OPC) la una dintre farmaciile din lanțul propriu a fost interzisa comercializarea produselor achiziționate întrucât acestea sunt neconforme.

Clientul P a atașat notificării urmatoarele documente: împuternicirea avocațiala, facturile emise de societatea X dovada plăți efectuate de P, situația „stoc produse neconforme aflate in depozitele P si in lanțurile de farmacii respectiv Proces verbal încheiat de OPC .

Din facturile emise de societatea X prin reprezentantul acesteia, către P, atașate notificării, rezulta ca au fost livrate combinezoane , data preluării inscrisa în factura fiind acticipata datei de livrare, cu mențiunea ca preluarea a fost efectuata de reprezentantul P, fara a fi menționat delegatul sau mijlocul de transport marfa;din facturile atașate notificării, a rezultat ca au mai fost livrate masti reutilizabile 3 straturi-set 10 bucati si set de 100 bucăți, pe facturi fiind menționata data expedierii care corespunde cu data facturii,cu mențiunea ca expedierea s-a efectuat în ...

Din analiza avizelor de insoțire a mărfii a rezultat ca si O, furnizor al societății X, a expediat marfa tot la adresa

Din analiza bazelor de date ANAF, organele de inspectie fiscala au constatat ca clientul P are punct de lucru la adresa la care a fost transportata marfa de furnizorul O.

Organele de insdpectie fiscala, urmare verificarii au identificat si avize de insotire a mărfii din care rezulta ca furnizorul O a expediat marfa si la adresa din ...adresa la care societatea contestatara nu are punct de lucru declarat.

Accesând o serie de date publice, organele de inspectie fiscala au constatat ca una din societățile afiliate respectiv D a afișat public adresa acesteia , adresa la care aceasta societate nu are declarat punct de lucru .

Din situația „Stoc marfa produse neconforme aflate în depozitele P și în lanțurile de farmacii”, atașată notificării, organele de inspecție fiscală au constatat că stocul este de... bucăți mască reutilizabilă 3 straturi O.

Totodată a fost atașat un extras de stoc detaliat, cu titlul „mască reutilizabilă 3 straturi x 10 buc - stoc total...bucăți” din care nu rezultă gestiunea din care a fost extras.

Cu privire la Procesul verbal încheiat de ANPC, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta a fost încheiat la farmacia...fiind menționată cantitatea de.. bucăți mască reutilizabilă 3 straturi neconforme, achiziționate și recepționate cu NIR de la furnizorul P.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la adresa unde își desfășoară activitatea farmacia are declarat punct de lucru și P.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, referitor la returul de marfa, între X și clientul P a fost încheiată Convenția, din care rezultă:

-Clientul P se obligă să returneze produsele din Anexa nr.1 atașată convenției care au fost retrase de pe piață și care se afla în depozitul societății.

-Furnizorul X este de acord cu returul produselor și se obligă să emită facturile stono conform Anexei 2 la convenție, aferentă întregii valori a produselor returnate.

-Furnizorul X urmează să achite în termen de 12 luni începând cu noiembrie 2020 dar nu înainte de momentul semnării prezentei convenții, în 12 tranșe lunare egale, 50 % din valoarea produselor returnate la care se adaugă TVA (19%)conform înțelegerii dintre părți, materializată în prezenta Convenție.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, urmare Convenției încheiate între părți, societatea contestată a stornat marfa (măști), a prezentat aviz de însoțire marfa emis de P SA pentru măștile reutilizabile returnate. Din avizul de însoțire a mărfii emis de P a rezultat că măștile au fost returnate la X.

Urmare stornării mărfii returnate, societatea contestată a înregistrat în contabilitate marfa, rezultând un stoc de marfa de ... bucăți măști.

Totodată, s-a constatat că societatea contestată a emis factura reprezentând compensație conform convenției încheiate între părți către clientul P suma facturată fără TVA și înregistrată ca venit în condițiile în care din Convenție rezultă că suma datorată este purtătoare de TVA; diferența până la concurența valorii mărfii returnate a fost evidențiată în cont 462 „Creditori diversi”.

Urmare analizării Convenției încheiate între P și X și facturii reprezentând compensație conform convenției încheiate între părți, emisă de societatea contestată către P, organele de inspecție fiscală au constatat că factura trebuia emisă cu TVA așa cum este specificat în convenție; organele de inspecție fiscală au considerat că, compensația facturată este un venit aferent unor mărfuri și nu poate fi considerată o penalizare percepută clientului pentru a nu fi cuprinsă în baza de impozitare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au colectat TVA aferentă bazei impozabile, conform prevederilor art.286 alin.(1) lit.a) art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, susținerea societății contestate, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Perioada verificată:04.09.2017-31.12.2020;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

A) Motive de nelegalitate a Deciziei de impunere ;

În ceea ce privește argumentul societății contestată potrivit caruia Decizia de impunere ar fi nelegală pe motiv că aceasta nu a fost motivată în drept, potrivit dispozițiilor art.46 , art.73 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aratăm următoarele:

În contestația formulată, societatea contestată susține că organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere a TVA și au colectat TVA aferentă compensației facturate societății P pe motiv că tranzacțiile analizate nu au scop economic în conformitate cu prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Societatea contestată arată că potrivit prevederilor art.265 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect iar aplicarea, de către organele de inspecție fiscală, a art.11 alin.(1) din același act normativ pentru ajustarea efectelor fiscale și stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare cu titlu de TVA a dus la încălcarea dispozițiilor art.11 alin.(5) din Codul fiscal potrivit caruia:

„Prevederile alin.(1)-(4) se aplică în scopul stabilirii impozitelor directe.”

Societatea contestată consideră că actul administrativ fiscal contestat ar fi fost dat cu aplicarea greșită a normelor de drept material, nefiind legal.

În aceste condiții, societatea contestată susține că actul administrativ fiscal contestat nu este motivat în drept potrivit dispozițiilor art.46, art.73 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În drept, la art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/platitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/platitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și stampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/platitorului.”*

La art.1 din același act normativ se stipulează:

“În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel cărui îi este adresat;”

La art.97 " Forma și conținutul deciziei de impunere" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, modalitatea de completare a acesteia este reglementată de Ordinul Președintelui ANAF nr.3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, care la Anexa 2 precizează:

“Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferentelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.[...]

Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" se vor completa după cum urmează:

1. "Date de identificare ale contribuabilului/platitorului" cuprind următoarele informații:

- denumirea completă a contribuabilului/platitorului;*
- cod de identificare fiscală definit potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală;*
- număr de înregistrare la registrul comerțului;*
- domiciliul fiscal.*

2. "Date privind obligația fiscală" cuprind:[...]

2.2.1. Soluționarea decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare.

Acest tabel se completează în cazul în care inspecția fiscală se efectuează pentru soluționarea decontului/deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, cu inspecție fiscală anticipată și numai dacă suma aprobată la rambursare diferă de suma solicitată, pentru cel puțin unul din deconturi.[...]

2.2.2 "Motivul de fapt": se înscrie modul în care contribuabilul a respectat prevederile legale privind stabilirea bazei impozabile, potrivit situațiilor de fapt fiscale, cu prezentarea consecințelor fiscale asupra TVA datorate pe perioada verificată.

2.2.3 "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat."

Având în vedere prevederile legale enunțate și analizând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, se reține că aceasta a fost emisă în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui ANAF nr.3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și conține elementele prevăzute de art.46, art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, anterior enunțate, cu privire la TVA stabilită suplimentar și totodată respinsă la rambursare.

Din analiza deciziei se reține că la pct.2.2.3 Temeiul de drept" sunt enunțate prevederile legale privind TVA deductibilă respectiv dispozițiile art.297 alin.(4) din Codul fiscal; de asemenea sunt enunțate dispozițiile legale privind TVA colectată și anume dispozițiile art.280, art.282 privind faptul generator și exigibilitatea TVA precum și dispozițiile art.286 privind baza de impunere și art.291 privind cotele de TVA.

Se reține că la pct.2.2.3 din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție au făcut referire și la dispozițiile art.11 alin.(1) din Codul fiscal precum și dispozițiile art.6 și 7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, aratăm că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

Din Raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat documentele și informațiile prezentate de societate în baza cărora acestea și-au format convingerea că, pe perioada verificată societatea avea obligația de a colecta suplimentar TVA în conformitate cu prevederile art.280, art.282, art.286, art.291 din Codul fiscal; organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA cu încălcarea dispozițiilor art.297 alin.(4) din Codul fiscal; de asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în temeiul prevederilor art.286 alin.(1), art.291 din Codul fiscal;

Se retine ca, la pct.2.2.3 "Motivul de drept" din Decizie de impunere precum si Raportul de inspectie fiscala sunt prezentate articolele de lege in baza carora a fost stabilita suplimentar, TVA.

Din actul administrativ fiscal contestat rezulta ca organele de inspectie fiscala au facut referire si la dispozitiile art. art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității."

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca organele de inspectie fiscala au apreciat starea de fapt fiscala in baza documentelor prezentate de societatea contestatara precum si administrarea mijloace de proba prevazute la art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala precum informatii existente in baza de date ANAF, informatii transmise de reprezentantul legal al societatii urmare solicitarii de informatii prin Nota explicativa.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au apreciat situatia de fapt in concordanta cu realitatea lor economica , pe baza mijloacelor de proba administrate in cauza si au stabilit creante fiscale suplimentare asupra unor tranzactiilor care nu sunt in concordanta cu realitatea economica.

Cu privire la art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, acesta consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Se retine ca in speta, organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii fiscale privind TVA in baza prevederilor legale privind TVA si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor fiscale existente in baza de date a ANAF, informatiilor transmise de catre reprezentantul legal al societatii, in ansamblul lor;organele de inspectie fiscala au apreciat starea de fapt fiscala in concordanta cu realitatea lor economica si au stabilit obligatii fiscale suplimentare in limitele atributiilor si competentelor cei revin.

Nu se poate retine faptul ca, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in baza articolului 11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in conditiile in care, dupa cum s-a aratat si mai sus situatia de fapt a fost apreciata in concordanta cu realitatea lor economica , pe baza mijloacelor de proba administrate in cauza iar TVA suplimentara a fost stabilita in raport de prevederile titlului VII "Taxa pe valoarea adaugata" din Codul fiscal.

In conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:
a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 46 alin. (6), precum si organul fiscal emitent;

c) este afectat de o grava si evidenta eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o grava si evidenta eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, daca acestea ar fi fost înlaturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor administrativ fiscale si anume:este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competenta;nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, precum si organul fiscal emitent;este afectat de o grava si evidenta eroare.

In speta , dupa cum s-a aratat si mai sus actul administrativ fiscal contestat indeplineste conditiile de forma prevazute de art.46 si art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala precum si Ordinul Presedintelui ANAF nr.3709/2015 pentru aprobarea modelului si continutului formularului “Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice.”

Potrivit prevederilor art.174 si art.175 din Codul de procedura civila coroborat cu prevederile art.2 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal este lovit de “nulitate absoluta atunci cand cerinta nerespectata este instituita printr-o norma care ocroteste un interes public.” respectiv “Actul de procedura este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi înlaturata decât prin desfiintarea acestuia.”, iar in speta nu este cazul, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Deoarece exceptia de procedura ridicata de societatea contestatara a fost respinsa ca neintemeiata , D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere si totodata respinsa la rambursare.

B)Fondul cauzei;

1).Referitor la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere , contestata de X, **D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte dacă în mod legal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA în conditiile în care s-a constatat ca societatea contestatara a înregistrat în evidentele contabile chiria facturata**

de Societatea C și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta acestor facturi însă nu a refacturat chiria către beneficiarul final respectiv persoana juridica afiliata D.

În fapt, în luna decembrie 2020 societatea contestatara a înregistrat în evidentele contabile TVA deductibila în baza facturii reprezentand contravaloare chirie avans conform contract -garanție avans 2 luni chirie, emisa de Societatea C în baza Contractului de inchiriere ; de asemenea, societatea a înregistrat TVA deductibila în baza facturii reprezentand contravaloare chirie, emisa de Societatea C în baza Contractului de inchiriere.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca spatiul inchiriat conform Contractului de inchiriere a fost subinchiriat de catre societatea contestatara catre societatea afiliata D, fara a întocmi facturi de chirie catre aceasta.

În aceste conditii, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA la nivelul sumelor deduse.

În contestatia formulata referitor la acest capăt de cerere, societatea contestatara sustine ca are dreptul de deducere a TVA înscris în facturile emise de C reprezentând avans chirie, chirie și cheltuieli comune conform contract deoarece în speta sunt îndeplinite conditiile de forma prevazute la art. 299 aliniat (1) coroborat cu prevederile art.319 din Codul fiscal.

Totodata, societatea contestatara considera ca este îndeplinită și conditia impusa de art.297 alin.(4) din Cod în conditiile în care spațiul închiriat în baza contractului , destinat utilizării pentru punct de lucru, birou, a fost subînchiriat societății D.

Societatea sustine ca , în mod eronat organul de inspectie fiscala a apreciat ca avea obligația de a emite facturi de chirie pentru D atâta timp cât nu s-a încheiat un contract de subînchiriere între cele doua societati; arata ca societatea contestatara își desfășoară activitatea în spațiul închiriat unde are și punct de lucru iar D nu deține dreptul de utilizare al spațiului.

Societatea contestatara arata ca în materie de TVA trebuie respectat principiul neutralitatii fiscale precum și jurisprudenta Curții de Justiție a Uniunii Europene.

În drept, în speta, sunt incidente prevederile art.271, art.280,art.281, art.282 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-271

“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la [art. 270](#). [...]

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing; [...]

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele: [...]

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, pentru alte scopuri decât

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor [art. 298](#);

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”

-art.280

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 326](#) alin. (1).”

-art.281

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.”

-art.282

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

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

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține faptul că, se considera prestare de serviciu orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri; se reține că prestarile de servicii cuprind operațiuni precum închirierea de bunuri .

De asemenea, se reține că sunt asimilate prestarilor de servicii efectuate cu plată, serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial.

Cu privire la faptul generator, din prevederile legale mai sus enunțate se reține că acesta intervine la data livrării bunurilor sau data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege.

În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată din prevederile legale mai sus enunțate se reține că acesta intervine la data la care are loc faptul generator.

Prin excepție de la această regulă exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi înainte de data la care intervine faptul generator.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enunțate se rețin următoarele:

În baza facturilor reprezentând contravaloare avans chirie respectiv chirie emise de Societatea C in baza Contractului de inchiriere , Societatea X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA .

Contractului de inchiriere a fost incheiat intre Societatea C in calitate de locator si Societatea X in calitate de locatar si are ca obiect:

“Inchirierea spatiului de birou corp administrativ , proprietate exclusiva a locatorului in suprafata de 37mp.

Spatiul inchiriat va avea urmatoarea destinatie:punct de lucru, birou.”

Potrivit pct.2 din Contract “Termenul de inchiriere este de 1 an.”

Conform pct.3 din Contract “Pretul chiriei este de ...euro/luna la care se adauga TVA platibil in lei la cursul BNR valabil in ziua facturarii.”

Din Acordul, existent in copie la dosarul cauzei rezulta ca:”Subscrisa C reprezentata de administrator in calitate de proprietara a imobilului..., suntem de acord ca SC X sa poata sa subinchirieze, sub orice forma catre D spatiul inchiriat in scris in contract si D sa aiba punct de lucru in spatiul subinchiriat.

Acordul este valabil pe perioada contractuala.

SC X raspunde pentru respectarea tuturor conditiilor impuse prin contractul de inchiriere si actele aditionale aferente si pentru SC D.”

Se retine ca potrivit Actului aditional nr.1 la Contractul de inchiriere, incheiat intre parti , , avand in vedere faptul ca imobilul ce face obiectul Contractului de inchiriere , face obiectul contractului de ipoteca incheiat intre SC C si Banca , partile sunt de acord ca , contractul sa inceteze la data primirii notificarii bancii privind inceperea procedurii de executare silita.

Se retine ca, in vederea justificarii dreptului de deducere a TVA, in timpul controlului societatea contestatara a prezentat facturile emise de Societatea C, Contractul de inchiriere , Acordul precum si Actul aditional la contractul de inchiriere .

Se retine ca urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca spatiul inchiriat conform Contractului de inchiriere a fost pus gratuit la dispozitia societatii afiliate D aceasta avand punct de lucru dupa cum rezulta din Acordul ; din baza de date ANAF a rezultat ca D a inregistrat si declarat punct de lucru la adresa unde societatea contestatara a inchiriat spatiul de la C.

In contestatia formulata societatea contestatara, facand referire la dispozitiile art. 297 alin.(4) din Codul fiscal sustine ca” cedarea folosintei spațiului închiriat în baza contractului este destinat utilizarii ca punct de lucru, biroul al subscrisei și ,in cazul în care se impune sa subinchirieze societății D.Atat utilizarea ca punct de lucru cât și subinchirierea unei părți din spațiu reprezintă utilizarea în folosul unor operațiuni impozabile.”

La contestatia formulata societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte ca spatiul inchiriat in baza Contractului de inchiriere a fost utilizat in folosul operatiunilor sale taxabile iar din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca aceasta ar fi inregistrat si declarat punct de lucru si ar fi utilizat spatiul inchiriat ca birou in scopul desfasurarii activitatii sale economice .

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

La art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

iar in conformitate cu prevederile art.276 din acelasi act normativ :

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

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”

Prin urmare, sarcina probei revine societatii contestatare, aceasta avand posibilitatea ca la dosarul contestatiei sa depuna probe noi in sustinerea contestatiei.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca in spatiul inchiriat a desfasurat activitate societatea afiliata D, fara a exista un contract de subinchiriere incheiat cu X si fara ca societatea contestatara sa fi facturat serviciul prestat respectiv contravaloare chirie catre D , pentru spatiul ce face obiectul Contractului de inchiriere .

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate sunt asimilate prestarilor de servicii efectuate cu plata, serviciile prestate in mod gratuit de catre o persoana impozabila pentru uzul propriu sau al personalului acestuia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decat desfasurarea activitatii sale economice, daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial.

Avand in vedere ca societatea contestatara si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturilor emisa de locatorul C se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA la nivelul TVA deductibila in conditiile in care s-a constatat ca spatiul inchiriat a fost pus la dispozitie in mod gratuit societatii afiliate D.

In conformitate cu prevederile art.6 si art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

-art.6

“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

-art.7

“(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

iar potrivit prevederilor art.72 din același act normativ:

-art.72

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

Potrivit prevederilor legale enunțate se reține că, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, starea de fapt fiscală prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege iar documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare.

Argumentele societății contestată referitoare la dreptul de deducere a TVA nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal contestat a acordat dreptul de deducere a TVA în baza documentelor prezentate de societate.

Însă, după cum s-a arătat și mai sus s-a constatat că spațiul închiriat a fost pus gratuit la dispoziția societății afiliate în condițiile în care s-a constatat că în spațiul închiriat în baza Contractului de închiriere a avut punct de lucru societatea afiliată D.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în conformitate cu prevederile art. 286 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...]

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 271 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;”

iar potrivit prevederilor art.291 din același act normativ :

“(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentul societății contestată, neînsoțit de dovezi obiective, nu este de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societatea X cu privire la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere.

2). Referitor la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala , contestata de societate, **D.G.R.F.P -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei serviciilor de consultanta in conditiile in care societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv si au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile iar la contestatia formulata nu au fost anexate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, in luna mai 2020, societatea contestatara a înregistrat în evidenta contabila factura emisa de S reprezentând consultanta pentru întocmirea documentației in vederea obținerii finanțării unui proiect.

Societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte realitatea si realizarea efectiva a prestării de serviciu astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deducibilitate TVA în conformitate cu prevederile art.297 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, societatea contestatara sustine ca dreptul de deducere al TVA nu este condiționat de prezentarea unor documente din care sa rezulte realitatea si realizarea efectivă a prestării de serviciu, asa cum în mod eronat organul de inspectie fiscală apreciază.

Societatea contestatara considera ca are dreptul la deducere a TVA aferenta achizitiei reprezentând servicii de consultanță pentru întocmirea documentației în vederea obținerii finanțării unui proiect deoarece:

-deține factură emisă de către furnizor cu respectarea prevederilor art. 319 din Cod, fiind astfel respectată condiția prevăzută la art. 299 alineat (1) din Codul fiscal;

-serviciile de consultanță pentru întocmirea documentației în vederea obținerii finanțării proiectului sunt utilizate în folosul operațiunilor impozabile respectiv a activității curente fiind respectată și condiția prevăzută la art. 297 alineat (4);

Invoca în susținere principiul neutralitatii fiscale în materia de TVA precum și jurisprudenta Curții de Justiție a Uniunii Europene.

În drept, cu privire la exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, la art.297 și art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

-art.297

"(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.[...]

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

a) operațiuni taxabile;"

-art.299

"(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 ."

La pct.67 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.297 din Cod se prevede:

*"(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. **Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezulta din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoană impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.***

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, ca acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH."

iar la pct.69 din acelasi act normativ se prevede:

"(1) Persoana impozabila poate deduce taxa aferenta achizitiilor daca sunt îndeplinite conditiile de fond prevazute la pct. 67 alin. (1), precum si formalitatile prevazute la art. 299 din Codul fiscal."

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

Astfel in cazul achizitiilor de servicii, pentru indeplinirea cerintelor de fond, persoana impozabila trebuie sa faca dovada achizitionarii acestora in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestarii serviciilor in beneficiul sau, operatiune cuprinsa in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Cu privire la momentul exigibilitatii taxei in cazul prestarii de servicii la art.280, art.281, art.282 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal se prevede:

-art.280

"1)Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei."

-art.281

"(1)Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.[...]"

*(7) Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, **consultanta**, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, în functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari."*

-art.282

"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

Din prevederile legale enuntate se retine ca faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Se retine ca, in cazul prestarilor de servicii faptul generator intervine la data la care sunt emise situatiile de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate , in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiar.

Prin urmare, se retine ca efectuarea corespunzatoare a serviciului trebuie probata, folosirea sintagmei "serviciul sa fie prestat" implica prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

In luna mai 2020, societatea contestatara si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturii reprezentand consultanta pentru intocmirea documentatiei in vederea obtinerii finantarii proiectului, emisa de Societatea S.

Se retine ca in vederea justificarii dreptului de deducere a TVA societatea contestatara a prezentat in timpul controlului doar factura emisa de societatea prestatoare S; societatea contestatara nu a prezentat contractul de prestari servicii incheiat cu societatea prestatoare, un plan de afaceri, un proiect, un contract de finantare urmare proiectului intocmit de societatea prestatoare din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv si au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enuntate rezulta ca dreptul de deducere al taxei ia nastere la momentul exigibilitatii taxei iar in cazul prestarilor de servicii faptul generator si exigibilitatea taxei intervin la data la care sunt emise situatiile de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiar.

In speta dupa cum s-a aratat si mai sus, nu a fost prezentat contractul de prestari servicii incheiat intre S in calitate de prestator si X in calitate de beneficiar, nu a fost prezentat un plan de afaceri, proiectul intocmit de societatea prestatoare, rapoarte de lucru, situatii de lucrari acceptate de societatea beneficiara din care sa rezulte ca serviciile facturate au fost prestate efectiv.

Pentru indeplinirea cerintelor de fond, persoana impozabila trebuie sa faca dovada achizitionarii acestora in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestarii serviciilor in beneficiul sau iar in speta, societatea contestatara nu a facut dovada cu documente ca serviciile au fost prestate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Prezentarea unei facturi ca fiind emisa de Societatea S, neinsotita de documente justificative, nu este suficient pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata deoarece acest drept a fost conceput de legiuitor nu ca o fictiune, contribuabilul trebuind sa justifice cu documente prestarea efectiva a serviciilor de catre prestator, necesitatea achizitionarii acestora si masura in care sunt aferente realizarii veniturilor impozabile respectiv operatiunilor sale taxabile. Dovezile (probele) aduse de contribuabil trebuie sa prezinte un anumit grad de exactitate si de detalii pentru a putea permite o identificare a acestora in corelatie cu serviciul prestat si cu specificul activitatii desfasurate.

Potrivit prevederilor art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare iar in conformitate cu prevederile art.73 din acelasi act normativ, mai sus enuntate, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si cererilor adresate organului fiscal.

De asemenea, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere

a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par.26 din hotărâre). În acest sens, **legislația comunitară da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 *Gabalfrisa*, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (*INZO*) și paragraful 24 din cazul C-268/83 *Rompelman*, Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.**

Astfel, se reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

Nu în ultimul rând, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit de legislația comunitară, care condiționează deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

În speta, după cum au constatat și organele de inspecție fiscală, societatea contestată nu a justificat necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor în beneficiul sau de către societatea S.

În Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *"efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate"*.

Prin urmare, argumentul societății contestate potrivit căruia dreptul de deducere a TVA în cazul serviciilor de consultanță nu ar fi condiționat de prezentarea de documente din care să rezulte realitatea și realizarea efectivă a serviciilor, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din prevederile legale mai sus enunțate, precum și jurisprudența națională și a Uniunii Europene rezultă în mod clar că prestarea serviciilor trebuie probată cu documente din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile; prezentarea unei facturi care conține informațiile prevăzute de art.319 din Codul fiscal, nu este suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în cazul serviciilor în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în lege prezentarea de dovezi obiective (existența unui contract, situații de lucrări, rapoarte de lucru și ale

documente) din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

În lipsa unor dovezi obiective argumentele și temeiul de drept, invocate de societatea contestată în contestația formulată nu sunt de natura să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

După cum s-a arătat și la pct.III a) din prezenta decizie, potrivit dispozițiilor art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările, sarcina probei revine societății contestată, aceasta având posibilitatea, potrivit dispozițiilor art.269, art.276 din același act normativ, ca în susținerea cauzei, la dosarul contestației, să depună probe noi.

Potrivit prevederilor art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările, mai sus enunțat, documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare iar în conformitate cu prevederile art.6 și art.7 din același act normativ, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, starea de fapt fiscală prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.

În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare pe perioada verificată precum și faptul că argumentele societății contestată nu sunt de natura să infirmе constatările organelor de inspecție fiscală, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.- Inspecție Fiscală .

c) Referitor la TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestată de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații 2, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile în condițiile în care societatea contestată a facturat fără TVA către clientul P suma reprezentând compensație conform convenției încheiate între părți iar în convenție nu se face referire la o compensație, penalizări contractuale.**

În fapt, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că în luna aprilie 2020, Societatea X a achiziționat marfa (măști reutilizabile 3 straturi-set 10 bucăți și set de 100 bucăți) de la furnizorul O, care a fost achitată integral; în timpul controlului societatea contestată a prezentat contractul încheiat cu furnizorul O comanda fermă și grafic de livrare pe zile atașat la comanda pentru ... bucăți măști.

Societatea contestată a vândut marfa achiziționată către clientul P, marfa fiind încasată integral.

Organele de inspecție fiscală au constatat că între societatea contestată și clientul P nu a existat un contract și de asemenea, nu au fost identificate comenzi ferme.

În luna iunie, clientul P a notificat societatea contestată, ca în termen de 10 zile de la data comunicării notificării, să procedeze la acceptarea returului de produse aflate efectiv în stocurile clientului P și a farmaciilor din lanțul propriu și să înlocuiască marfa cu produse evaluate și certificate în conformitate cu normele europene în materie de siguranță, sănătate și protecție a mediului (inclusiv marcajul CE) pe motiv că urmare unui control efectuat de către Autoritatea pentru Protecția Consumatorului (OPC) la una dintre farmaciile din lanțul propriu a fost interzisă comercializarea produselor achiziționate întrucât produsele nu sunt conforme.

Referitor la returul de marfa, s-a constatat că între X și clientul P a fost încheiată Convenția, în baza căreia societatea contestată a stornat marfa (măști).

Totodată, s-a constatat că societatea contestată a emis factura reprezentând compensație conform convenției încheiate între părți către clientul P, suma facturată fără TVA și înregistrată ca venit.

Având în vedere obligațiile asumate de părți în Convenția încheiată precum și faptul că nu a fost identificat un contract încheiat între X și P, nu au identificate comenzi ferme organele de inspecție fiscală au considerat compensația facturată ca reprezentând de fapt, un venit aferent unor mărfuri, astfel că în temeiul prevederilor art.286 alin.(1) lit.a) și art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile.

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere societatea contestată susține că a emis factura, sumă facturată fără TVA deoarece reprezintă compensație conform convenției încheiate cu clientul P; arată că valoarea compensației a fost percepută peste valoarea prețului măștilor, fiind plătită de către client fără a aștepta o contraprestație întrucât recunoaște că plata reprezintă o penalitate. Consideră că factura emisă fără TVA este corectă întrucât valoarea compensației (penalizării) nu este cuprinsă în baza de impozitare conform dispozițiilor art. 286 alineat (4) litera b) din Codul Fiscal, motiv pentru care TVA stabilită suplimentar de plată de către organul de inspecție fiscală, nu este datorată bugetului de stat.

În drept, în cauza sunt aplicabile prevederile art.268, art.270, art.286 și art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

-art.268

„(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul [art. 270](#) - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile [art. 275](#) și [278](#);

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 269](#) alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 269](#) alin. (2).”

-art.270

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

-art.286

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...]

(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:[...]

b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate;”

- art.291

“(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data del ianuarie 2017.”

Din prevederile legale enuntate se reține ca, din punct de vedere al TVA sunt operațiuni impozabile în Romania , cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele condiții:operațiunile care în sensul art.270-272 constituie sau sunt asimilate unei livrari de bunuri sau prestari de servicii; locul de livrare a bunurilor sau serviciilor se considera a fi în Romania; livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila; livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezulta din una din activitățile prevazute de art.269 alin.(1).

Potrivit Codului fiscal, este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar.

De asemenea, se reține ca baza impozabila pentru livrarile de bunuri și prestarile de servicii efectuate în interiorul țării este constituita , din tot ceea ce reprezintă contrapartida obtinuta sau care urmează a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert inclusiv subventiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate se reține ca nu se cuprind în baza de impozitare, sumele reprezentând daune -interese stabilite prin hotărâre judecatorească definitivă/definitivă și irevocabilă, penalizarile și orice alte sume solicitate pentru neindeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În luna aprilie 2020, Societatea X a achiziționat marfa (măști reutilizabile 3 straturi-set 10 bucăți și set de 100 bucăți) de la furnizorul O, care a fost vândută către clientul P fiind încasată integral; între Societatea X și clientul P nu a existat un contract și de asemenea, nu au fost identificate comenzi ferme.

Se reține că, în luna iunie, clientul P a notificat societatea contestată, ca în termen de 10 zile de la data comunicării notificării, să procedeze la acceptarea returului de produse aflate efectiv în stocurile clientului P și a farmaciilor din lanțul propriu și să înlocuiască marfa cu produse evaluate și certificate în conformitate cu normele europene în materie de siguranță, sănătate și protecția mediului (inclusiv marcajul CE) pe motiv că urmare unui control efectuat de care autoritatea pentru Protecția Consumatorului (OPC) la una dintre farmaciile din lanțul propriu a fost interzisă comercializarea produselor achiziționate întrucât produsele nu sunt conforme.

Clientul P a atașat notificării următoarele documente: împuternicirea avocațială, facturile emise de societatea contestată, dovezile privind plățile efectuate de P, situația stocului de produse neconforme aflate în depozitele P și în lanțul de farmacii și Proces verbal încheiat de Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor.

Se reține că din facturile emise de societatea contestată către P atașate notificării, a rezultat că au fost livrate combinezoane, pe factura fiind menționată data preluării, care este anticipată datei de livrare, cu mențiunea că preluarea a fost efectuată de reprezentantul P fără a fi menționat delegatul ori mijlocul de transport marfa.

De asemenea, din facturile emise de societatea contestată către P, atașate notificării, a rezultat că au mai fost livrate măști reutilizabile 3 straturi-set 10 bucăți și set de 100 bucăți, pe facturi fiind menționată data expedierii care corespunde cu data facturii cu mențiunea că expedierea s-a efectuat în...

Din analiza avizelor de însoțire a mărfii a rezultat că și O a expedit marfa tot la această adresă.

Din analiza bazelor de date ANAF, s-a constatat că clientul P are punct de lucru la adresa la care a fost transportată marfa de către furnizorul O. Au fost identificate și avize de însoțire a mărfii din care rezultă că furnizorul O a expedit marfa și la adresa ..., adresa la care societatea contestată nu are punct de lucru declarat; urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că la această adresă își desfășoară activitatea societatea afiliată D, fără a avea declarat punct de lucru.

Cu privire la situația privind stocurile de marfa produse neconforme aflate în depozitele P și în lanțul de farmacii a fost atașată notificării o situație din care rezultă că stocul este de ...bucăți măști reutilizabile 3 straturi.

Totodată a fost atașat un extras de stoc detaliat, cu titlul „masca reutilizabilă 3 straturi x 10 buc - “ din care nu rezultă gestiunea din care a fost emis acest extras.

Cu privire la Procesul verbal încheiat de ANPC s-a constatat că acesta a fost încheiat la farmacie fiind menționată cantitatea de ... bucăți de mască reutilizabilă 3 straturi produse neconforme, achiziționate și recepționate de la furnizorul P.

Din datele și informațiile publice accesate, a rezultat ca la adresa unde se afla farmacia are înregistrat punct de lucru și P.

Referitor la returul de marfa, se reține ca între X și clientul P a fost încheiată Convenția care are obiect:

„1.1 P se obliga să returneze produsele din Anexa nr.1, atașată prezentei, care au fost retrase de pe piața și care se afla în depozitul societății,...

1.2 Produsele vor fi returnate în starea în care au fost primite, în ambalajul original și însoțite de toate documentele originale.

1.3 X este de acord cu returul produselor în condițiile agreeate prin prezenta convenție și se obliga să emită facturile storno conform Anexei 2 aferente întregii valori a produselor returnate. X urmează să achite în termen de 12 luni începând cu noiembrie 2020 dar nu înainte de momentul semnării prezentei Convenții, în 12 tranșe lunare egale, 50 % din valoarea produselor returnate la care se adaugă TVA conform înțelegerii dintre părți materializată în prezenta Convenție.[...]

1.8 Societatea P va livra produsele la următoarea adresă ...

1.9 Costurile ocazionate de livrarea produselor la adresa indicată la art.1.8 vor fi suportate de către P.

1.10 Cu ocazia recepționării produselor, X se obliga să semneze și să stampileze documentele de livrare însoțitoare dacă acestea corespund cu specificațiile din prezenta Convenție privind numărul, ambalajul, documentele și starea acestora.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca , potrivit Convenției încheiate între părți, societatea contestată a stornat, marfa (masti), a prezentat aviz de însoțire marfa emis de P pentru măștile reutilizabile returnate.

Urmare stornării marfii returnate, societatea contestată a înregistrat în contabilitate marfa, rezultând un stoc de marfa ..

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei se reține, urmare convenției, societatea contestată a emis factura reprezentând compensație conform convenției încheiate între părți către clientul P suma facturată fără TVA și înregistrată ca venit.

După cum s-a arătat și mai sus, din Convenție rezulta faptul ca X urmează să achite în termen de 12 luni începând cu Noiembrie 2020, dar nu înainte de momentul semnării prezentei Convenții în 12 tranșe lunare egale la care se adaugă TVA (19%), 50% din valoarea produselor returnate conform înțelegerii dintre părți materializată în prezenta Convenție, fără a se face referire la o compensație datorată de clientul P.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca operațiunile mai sus enumerate au fost înregistrate în evidența contabilă astfel:

411”Clienți”=%

462”Creditori diversi”

7581” Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități”

Se reține ca, în vederea stabilirii situației de fapt fiscală cu privire la operațiunile în cauză, în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală prin nota explicativă au solicitat informații suplimentare reprezentantului legal al societății.

În răspunsul dat la întrebarea din Nota explicativă, reprezentantul legal al societății a precizat ca”*Factura a fost întocmită conform situației prezentate mai*

jos. Suma reprezintă despăgubiri pe care P a acceptat să le suporte în urma negocierilor și a acceptării de către X a returului de măști. Pe această factură nu există storno TVA, despăgubirile neintrând în baza de impozitare TVA „

După cum s-a arătat și mai sus, în Convenția încheiată între părți, existența în copie la dosarul cauzei nu se face referire la suma ...ca reprezentând compensație pentru care Societatea X a emis către P factura reprezentând „compensație conform convenției încheiate între părți”; în convenție se specifică doar faptul că societatea X urmează să achite către P 50% din valoarea produselor returnate, conform înțelegerii dintre părți .

Din prevederile legale enunțate se reține că nu se cuprind în baza de impozitare sumele reprezentând daune -interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neindeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale , dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate.

Însă, între X și P nu a fost încheiat un contract de vânzare-cumpărare din care să rezulte că pentru neindeplinirea condițiilor contractuale s-ar datora daune-interese, penalizări și orice alte sume solicitate pentru neindeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale , dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate.

Din punct de vedere al doctrinei juridice, prin daune-interese se înțeleg despăgubirile în bani pe care debitorul este datorat să le achite creditorului, în scopul acoperirii prejudiciului suferit de acesta ca urmare a neexecutării ori executării necorespunzătoare, culpabile a obligațiilor contractuale asumate de debitor. Ele sunt clasificate în daune-interese compensatorii menite să acopere prejudiciul suferit de creditor prin neexecutarea totală sau parțială ori necorespunzătoare a obligațiilor de către debitor și daune-interese moratorii, menite să acopere prejudiciul suferit de creditor prin executarea cu întârziere a obligațiilor de către debitor. Fiind menite să acopere recuperarea integrală a prejudiciului , daunele -interese se compun atât din echivalentul pierderii efective suferite de creditor cât și din echivalentul beneficiului nerealizat.

În contestația formulată, societatea contestată susține că prin Convenție s-a stabilit că, Clientul P să plătească cu titlu de compensație (penalitate) suma , pentru returnarea măștilor într-o perioadă în care piața de măști era stabilă și echilibrată, situație care aduce o vătămare societății furnizoare, însă după cum am arătat și mai sus din Convenția încheiată între părți , existența în copie la dosarul cauzei nu rezultă acest lucru.

În speta, nu se poate stabili dacă suma care face obiectul facturii reprezintă compensație, penalizare, pe care P a acceptat să le suporte urmare acceptării de către X a returului de măști sau contravaloare marfă în condițiile în care societatea contestată nu a prezentat documente justificative, contract sau alt document din care să rezulte că suma facturată ar reprezenta despăgubiri, penalități pentru returnarea măștilor neconforme peste nivelul prețului perceput.

În speta, ne raportăm la tranzacții cu marfuri , pentru care inițial societatea contestată a dedus TVA la achiziția produselor de la Societatea O, a colectat TVA urmare vânzării mărfii către P și a stornat TVA colectată , aproape de nivelul TVA dedusă.

Cu privire la stocul de marfa existent în gestiunea X ,în contestatia formulata societatea contestatara arata ca din totalul de măști returnate la data de 31.12.2020 în stoc se mai aflau ... conform „Stoc articol pe Magazie la dat de 31.12.2020”

Se reține ca în speta nu au fost prezentate documente pentru identificarea stocurilor de masti neconforme extrase de pe piața respectiv liste de inventar întocmite urmare inventarierii stocului de marfa, procese verbale de scădere din gestiune a mărfii neconforme, informarea societății furnizoare O cu privire la bunurile neconforme.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, achiziția marfurilor în cauza s-a efectuat în baza Contractului de vanzare-cumparare încheiat între Societatea O, în calitate de vânzător și X în calitate de cumparator, contractul fiind încheiat pe o perioada de 1 an, cu începere de la data semnării.

La pct.III din Contract se prevede ca:

3.2 a)Cumparatorul are dreptul sa refuze marfurile deteriorate sau care nu corespund calitatii convenite, sa semnaleze eventualele lipsuri și sa ceara inlocuirea lor iar vânzătorul are obligatia sa inlocuiasca bunurile deteriorate sau necorespunzatoare calitativ și sa completeze lipsurile calitative constatate cu o cazia receptiei.

b)Vanzatorul de comun acord cu Cumparatorul va completa marfurile care lipsesc sau care sunt deteriorate ori necorespunzatoare.”

În condițiile în care, nu au fost prezentate documente din care sa rezulte în mod clar ca suma ar reprezenta o penalizare peste prețurile și tarifele negociate, conform prevederilor art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, care nu se include în baza de impozitare a taxei de valoare adaugata, argumentul societății contestatara potrivit caruia factura reprezinta compensație peste valoarea prețului măștilor, conform convenției încheiate cu clientul P nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei.

Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorul O, s-a constatat ca acesta a emis 3 facturi cu valoare identica emise cu date diferite , în condițiile în care pe fisa furnizorului O au fost identificate doar doua facturi fără a fi mentionate numerele de facturi .

Se reține ca, organul de inspectie fiscala a procedat la analiza fiselor de parteneri respectiv furnizor O-client X rezultand urmatoarele aspecte:

-Furnizorul O a emis factura cu cantitatea de ...bucăți masca protecție 3 straturi si a acordat discount la aceiași valoare astfel valoarea totala a facturii este 0 lei dar pe fisa partenerului O figurează factura cu valoarea de....

-X a prezentat si inregistrat doua facturi cu valorile de mai sus prezentate , fapt care a condus la concluzia ca nu a inregistrat in evidenta contabila toate măștile intermediare .

-Procedând la analiza fisei cont 411 transmisa de furnizorul O pentru clientul X cat si a numerelor de facturi s-a constatat ca nu au fost prezentate toate avizele de însoțire marfa întocmite de furnizorul O intrucat pentru factura .., nu a fost identificat avizul de însoțire marfa.

-Au fost identificate avize însoțire marfa... emise de furnizorul O , emise în ordine cronologica pe formulat tipizat cu excepția numărului ... care nu a fost identificat cat si avizele din perioada 31.03.2020-09.04.2020 care nu au fost identificate.

Din conversatiile purtate pe WhatsApp, s-a constatat ca, se face vorbire despre o cantitate mai mare de masti decât cele pentru care s-au emis facturi.

După cum s-a aratat și la pct.III a) din prezenta decizie, potrivit dispozitiilor art.73

din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările , sarcina probei revine societatii contestatare, aceasta avand posibilitatea, potrivit dispozitiilor art.269, art.276 din acelasi act normativ, ca in sustinerea cauzei, la dosarul contestatiei, sa depuna probe noi; la contestatia formulata societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

Potrivit prevederilor art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările , mai sus enuntat, documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare iar in conformitate cu prevederile art.6 si art.7 din acelasi act normativ , organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, starea de fapt fiscala prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.

In conditiile in care societatea contestatara nu a demonstrat ca suma facturata fata TVA conform facturii emisa catre clientul P reprezintă penalitati contractuale conform dispozitiilor art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect la colectarea TVA aferenta bazei impozabile, conform prevederilor art.286 alin.(1) coroborat cu prevederile art.291 din același act normativ, mai sus enuntate.

În conformitate cu prevederile art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare:

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

In consecinta, având în vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul ca argumentul societății contestatare, neinsotit de dovezi obiective, nu este de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, in temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completările ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completările ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societatea X cu privire la TVA colectata suplimentar asupra bazei impozabile prin Decizia de impunere.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la motivul de nelegalitate al Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice .

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P.împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.