



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 319 97 35
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. ____ / ____ 2011
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. SRL din localitatea .X., înregistrată la Direcția generală de
soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrație Fiscală
sub nr. 908490/13.08.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X., prin adresa nr..X./05.08.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **908490/13.08.2010**, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X..X. SRL**, cu sediul social în localitatea .X., str. Varianta Nord nr.61, jud. .X., având cod de înregistrare fiscală RO X, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J51/X/2006.

S.C. .X..X. SRL contestă Decizia de impunere nr..X./24.06.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 24.06.2010 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, prin care s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei, s-a respins la rambursare și s-a stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de .X. lei din care societatea contestă TVA în sumă de **.X. lei**.

S.C. .X..X. SRL figurează la poziția nr..X. din anexa 2 la O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data la care a fost comunicată Decizia de impunere nr..X./24.06.2010, respectiv 07.07.2010, așa cum rezultă din semnătura și ștampila societății aplicate pe aceasta și de data depunerii contestației, respectiv 28.07.2010, conform ștampilei Registraturii Direcției generale a finanțelor publice .X. aplicată pe originalul contestației.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunte asupra contestației.

I. S.C. .X..X. SRL contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. prin Decizia de impunere nr..X./24.06.2010, motivând următoarele:

Referitor la suma de .X. lei, din care .X. lei aferentă perioadei 01.11.2008 – 31.01.2009 și .X. lei aferentă perioadei 01.02.2009 – 28.02.2009, reprezentând TVA deductibilă aferentă transportului de mărfuri la export și în zona liberă (.X. Sud – .X.), mărfuri destinate exportului și livrărilor intracomunitare conform avizelor de însoțire a mărfii, organele de inspecție fiscală au constatat în mod eronat că aceste operațiuni sunt scutite de taxă conform art.143 alin.(1) lit.c) și art.144 alin.(1) lit.a) pct.3 din Legea nr.571/2003, art.4 alin.(1) și (5) din OMEF nr.2421/2007 și art.1 din Hotărârea Guvernului nr.410/1993 privind înființarea Zonei libere .X. X și a Regiei Autonome “Administrația Zonei libere .X. X”, și în consecință nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au făcut o încadrare, în drept, eronată, întrucât, exercitarea dreptului de deducere se încadrează în prevederile art.145, care reglementează “condițiile de fond”, și art.146, care reglementează “condițiile de formă” din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Societatea precizează în continuare că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei este aferentă unei achiziții destinată utilizării în folosul unor operațiuni scutite conform art.143 din Codul Fiscal,

în consecință “condițiile de fond” privind exercitarea dreptului de deducere, astfel cum sunt definite la art.145 din Codul Fiscal sunt îndeplinite.

Totodată, societatea precizează că pentru această sumă deține facturi în conformitate cu art.155 din Codul fiscal, fiind îndeplinite astfel “condițiile de formă” privind exercitarea dreptului de deducere, astfel cum sunt definite la art.146 din Codul fiscal.

De asemenea, societatea susține că scutirile de taxă prevăzute la art.143 și art.144 din Codul fiscal nu sunt scutiri implicite, așa cum sunt cele prevăzute la art.141, ci sunt condiționate de justificarea cu anumite documente, așa cum o cere Ordinul Ministrului Economiei și Finanțelor nr.2421/2007, ordin de altfel invocat și de organele de inspecție fiscală.

Astfel, societatea consideră că în condițiile în care nu sunt disponibile documentele pentru justificarea scutirii, automat se aplică regimul de taxare astfel că nicio prevedere legală nu anulează dreptul de deducere al beneficiarului în cazul în care s-a aplicat regimul de taxare, deși ar fi fost aplicabilă o scutire dintre cele prevăzute la art.143 sau art.144 din Codul fiscal.

Societatea precizează în continuare că în ceea ce privește scutirile prevăzute la art.143, respectiv art.144 din Codul fiscal, nu funcționează prevederi care să impună limitări așa cum sunt prevăzute la art.141 din Codul fiscal.

Societatea consideră că dacă legiuitorul ar fi avut în vedere o asemenea limitare cum este anularea dreptului de deducere în cazul în care a fost aplicat regimul de taxare unor operațiuni pentru care ar fi fost aplicabilă o scutire dintre cele prevăzute la art.143 și art.144, ar fi prevăzut în mod expres acest lucru așa cum a făcut-o în situația scutirilor reglementate de art.141 din Codul fiscal, sau ar fi statuat această limitare cu titlu general și nu cu referire strictă la art.141.

Astfel, potrivit alin.(2) al pct.81¹ din HG nr.44/2004 privind aplicarea art.159 din Codul fiscal, chiar în situația în care transportatorul a intrat în posesia documentelor privind justificarea scutirii, acesta poate (dar nu este obligat) să corecteze facturile emise inițial în regim de taxare, în sensul aplicării scutirii de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art.143, art.144 sau art.144¹ din Codul fiscal.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au făcut o încadrare în drept eronată, pe considerentele:

- pct.81¹ alin.(3) din Normele metodologice date în aplicarea art.159 din Codul Fiscal nu este aplicabil în situația dată, nefiind în discuție documente corectate în timpul inspecției fiscale;

- nu este în discuție “reverificarea” unei perioade, ci exercitarea în perioada curentă a dreptului de deducere asupra taxei pe valoarea

adăugată a cărei exigibilitate a intervenit în cursul unei perioade supuse inspecției fiscale;

- organele fiscale au ignorat în mod deliberat prevederile art.147¹ din Codul fiscal și ale pct.48 din Normele metodologice date în aplicarea sa, relevante în cazul de față.

Prin urmare, societatea precizează că legea prevede în mod expres faptul că exercitarea dreptului de deducere într-o perioadă ulterioară, ca urmare a faptului că în perioada în care taxa a fost exigibilă, nu erau îndeplinite condițiile formale de exercitare a acesteia, poate avea loc la îndeplinirea acestor condiții, chiar dacă taxa înscrisă în facturile de achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.

Astfel, societatea consideră că în aceste condiții respingerea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) coroborat cu art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 01.04.2008 – 31.10.2008, pentru care a avut loc corectarea documentelor în conformitate cu art.159 din Codul fiscal, în luna ianuarie 2009 și care a fost repusă în jurnalul de cumpărări, este total nefondată.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 24.06.2010, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Pentru perioada 01.11.2008 – 31.01.2009 organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă transportului de mărfuri la export și în zona liberă (.X. Sud – .X.), mărfuri destinate exportului și livrărilor intracomunitare, conform avizelor de însoțire a mărfii, pe considerentul că aceste operațiuni sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată conform art.143, alin.(1), lit.c) și art.144, alin.(1), lit.a) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.4 alin.(1) și (5) din OMEF nr.2421/2007 și art.1 din Hotărârea Guvernului nr.410/1993.

Pentru perioada 01.02.2009 – 28.02.2009, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă transportului de mărfuri la export și în zona liberă (.X. Sud – .X.), mărfuri destinate exportului și

livrărilor intracomunitare, conform avizelor de însoțire a mărfii, pe considerentul că aceste operațiuni sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată conform art.143, alin.(1), lit.c) și art.144, alin.(1), lit.a) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.4 alin.(1) și (5) din OMEF nr.2421/2007 și art.1 din Hotărârea Guvernului nr.410/1993.

De asemenea, pentru perioada 01.02.2009 – 28.02.2009 organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, pe considerentul că această sumă a fost exclusă de la deducere prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/02.02.2009, care a cuprins perioada 01.04.2008 – 31.10.2008, fiind astfel încălcate prevederile art.146, alin.(1), lit.a) coroborat cu art.155, alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în luna februarie 2009, societatea a înregistrat cu notă contabilă în jurnalul de cumpărări suma de .X. lei, ca urmare a documentelor corectate în luna ianuarie 2009 și care nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că potrivit declarației pe propria răspundere privind actele puse la dispoziția lor și a punctului de vedere al reprezentantului societății, în urma încheierii Raportului de inspecție fiscală nr.X/02.02.2009, rezultă că societatea a fost de acord cu taxa pe valoarea adăugată exclusă de la deducere, respectiv cu sumele stabilite suplimentar, inclusiv cu suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează faptul că în timpul inspecției fiscale, societatea nu a prezentat documentele corectate, în conformitate cu prevederile art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar prin Dispoziția de măsuri s-a dispus înregistrarea sumelor stabilite suplimentar, respectiv TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere, în cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 coroborate cu prevederile pct.81^{^1} alin.(2) din HG nr.44/2004 și prevederile art.105 alin.(3), alin.(8) și alin.(9) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. Referitor la TVA în sumă totală de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi având ca obiect transport de mărfuri, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt.

În fapt, în urma verificării perioadei 01.11.2008 – 28.02.2009, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturi având ca obiect transport de mărfuri pe considerentul că aceste mărfuri sunt destinate exportului și livrărilor intracomunitare, conform avizelor de însoțire a mărfii, aceste operațiuni fiind scutite de taxa pe valoarea adăugată conform art.143, alin.(1), lit.c) și art.144, alin.(1), lit.a) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.4 alin.(1) și alin.(5) din OMEF nr.2421/2007 și art.1 din Hotărârea Guvernului nr.410/1993.

Prin contestație societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă transportului de mărfuri întrucât a respectat prevederile art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile art.145, alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile; ”

coroborate cu prevederile art.146, alin.(1) lit.a) din același act normativ:

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

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

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a TVA ia naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

De asemenea, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA, persoanele impozabile trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA înscrisă în facturi având ca obiect transport de mărfuri pe considerentul că mărfurile au fost transportate la export și în zona liberă .X. Sud – .X., fiind destinate exportului și livrărilor intracomunitare.

Astfel, potrivit art.143, alin.(1) lit.c) și art.144 alin.(1) lit.a) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 143

Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(1) Sunt scutite de taxă:

c) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimurile ori situațiile prevăzute la art. 144 alin. (1) lit. a);

ART. 144

Scutiri speciale legate de traficul internațional de bunuri

(1) Sunt scutite de taxă următoarele:

a) livrarea de bunuri care urmează:

3. să fie introduse într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber;”

Acestea se coroborează cu prevederile art.4 alin.(1) și alin.(5) din O.M.E.F. nr.2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimurile ori situațiile prevăzute la art. 144 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(5) Scutirea de taxă pentru transporturile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică și în cazul transporturilor combinate, pe baza documentelor specifice fiecărui tip de transport care intră în componența transportului combinat.”

Din prevederile legale menționate mai sus, se reține că sunt scutite de taxă prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, legate direct de exportul de bunuri, transporturile combinate, pe baza documentelor specifice fiecărui tip de transport care intră în componența transportului combinat, precum și livrarea de bunuri care urmează să fie introduse într-o zonă liberă.

De asemenea, potrivit art.145 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

Se reține astfel că persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor care sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni scutite de taxă.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a facturii nr.X/29.11.2008 emisă de SC X SA având ca obiect "Transport intern", se reține că aceasta reprezintă o operațiune efectuată pe teritoriul țării. Or, din analiza Anexei 1.1 la Raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală, la rubrica "Explicații", au precizat că transportul s-a efectuat în zona liberă.

Mai mult, din Raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă transportul intern facturat de SC X SA cu factura nr.X/29.11.08, face parte dintr-un transport combinat, mărfurile fiind exportate sau livrate intracomunitar.

Astfel, se reține că există contradicții între documentele anexate la dosar și constatările organelor de inspecție fiscală. Pe de o parte, din factura analizată mai sus, rezultă că transportul s-a efectuat pe teritoriul României întrucât la rubrica "Descriere" este înscrisă mențiunea "transport intern", pentru care societatea ar avea drept de deducere dacă aceste servicii au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile cu îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege, iar pe de altă parte, din Anexa 1.1 la Raportul de inspecție fiscală rezultă că transportul a fost efectuat în zona liberă astfel că este aferent unei operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere însă tot cu îndeplinirea condițiilor impuse de lege privind justificarea acestui drept.

Totodată, așa cum s-a reținut mai sus, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și în folosul unor operațiuni scutite de taxă conform art.145 alin.(2) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, inclusiv transportul, astfel că din Raportul de inspecție fiscală nu rezultă care au fost considerentele pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA.

Mai mult, prin contestația formulată, societatea precizează că nu a prezentat documente din care să rezulte că marfa a fost exportată. Astfel, societatea susține că și-a aplicat regimul de taxare datorită faptului

că nu deținea documentele pentru justificarea scutirii de TVA, așa cum rezultă și din cap.V din Raportul de inspecție fiscală intitulat "Discuție finală" prin care se precizează că "Prin punctul de vedere dat în scris, X, face următoarele mențiuni *1.contestăm suma de .X. lei detaliată în anexa 1.1 ca fiind TVA aferent transportului în zona liberă întrucât transportatorul a emis corect facturile, la momentul facturării neprezentând acte care să dovedească că marfa a fost exportată, conform Ordin 2222/2006, art.4 [...]*".

Totodată, la dosar nu sunt anexate facturi, contracte, documente specifice de transport, documente din care să rezulte că transportul este legat de exportul de bunuri sau de livrări intracomunitare ori reprezintă o prestare de servicii pe teritoriul României.

Prin urmare, se reține că, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea de către contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, să analizeze operațiunile realizate de societate în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni și să analizeze dreptul de deducere a TVA din punct de vedere al prevederilor legale, respectiv dacă achizițiile au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, operațiunilor scutite de TVA conform art.143 și art.144 din Codul fiscal, dacă societatea justifică acest drept cu documentele prevăzute de lege.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile art.7 alin.(2) și art.94 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 7

Rolul activ

(2) 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor

legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Prin urmare, în speță, se va face aplicarea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”. coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași

perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

Pe cale de consecință se va desființa Decizia de impunere nr..X./24.06.2010 pentru TVA în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să analizeze dreptul de deducere a TVA în funcție de situația de fapt ce va fi constatată având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatoarei.

2. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal S.C. .X..X. SRL a înregistrat în jurnalul de cumpărări aferent lunii februarie 2009 și în Decontul de TVA suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei aprilie – octombrie 2008, solicitată și respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.5/02.02.2009, în condițiile în care, prin Decizia de impunere nr..X./24.06.2010, contestată, perioada verificată a fost noiembrie 2008 – februarie 2009.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./24.06.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 24.06.2010, care a avut ca obiect soluționarea deconturilor de TVA cu sume negative, cu opțiuni de rambursare, aferente lunilor ianuarie 2009 și februarie 2009, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă perioadei 01.02.2009 – 28.02.2009, înregistrată cu notă contabilă în jurnalul de cumpărări în luna februarie 2009, ca urmare a documentelor corectate în luna ianuarie 2009 și care nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale anterioare care a vizat perioada 01.04.2008 – 31.10.2008 și în urma căreia a fost emisă Decizia de impunere nr.5/02.02.2009 prin care s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de X lei, s-a stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de X lei și s-a respins la rambursare TVA în sumă de X lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.147^{^3} alin.(1), (2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat. ”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus, în situația în care, urmare operațiunilor constând în achiziții de bunuri și servicii, respectiv operațiuni taxabile, efectuate într-o perioadă fiscală de o persoană impozabilă rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit sumă negativă a TVA, persoana impozabilă are obligația să efectueze regularizările, reglementate de legea fiscală, prin decontul de TVA. Totodată, suma negativă a TVA cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a TVA rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a TVA reportat din decontul perioadei fiscale precedente, numai în situația în care acesta nu a fost solicitat a fi rambursat.

De asemenea, la alin.(5) și alin.(6) ale art.147³ din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează :

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (2) și (3), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de

rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind raportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA pot solicita rambursarea soldului sumei negative a TVA din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de TVA îmbrăcând, în această situație, forma unei cereri de rambursare, însă dacă persoana impozabilă a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA, atunci această taxă nu se mai reportează în perioada fiscală următoare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspectie fiscala încheiat la 24.06.2010, se reține faptul că prin Decizia de impunere nr..X./24.06.2010 emisă în baza Raportului de inspectie fiscală încheiat la data de 24.06.2010, care a avut ca obiect soluționarea deconturilor de TVA cu sume negative, cu opțiune de rambursare, aferente lunilor ianuarie 2009 și februarie 2009, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă perioadei 01.02.2009 – 28.02.2009, înregistrată cu notă contabilă în jurnalul de cumpărări în luna februarie 2009, ca urmare a documentelor corectate în luna ianuarie 2009 și care nu au fost prezentate în timpul inspectiei fiscale anterioare care a vizat perioada 01.04.2008 – 31.10.2008 și în urma căreia a fost emisă Decizia de impunere nr.X/02.02.2009.

De asemenea, se reține că prin Decizia de impunere nr.X/02.02.2009 s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei, s-a stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de .X. lei și s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei.

Totodată, se reține că împotriva Deciziei de impunere nr.5/02.02.2009 societatea avea posibilitatea să exercite calea administrativă de atac, prevăzută de art. 205 alin.(1) din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

Având în vedere faptul că societatea nu a contestat decizia respectivă, se reține faptul că aceasta a rămas definitivă prin neatacare.

Totodată, conform Ordinului Ministrului Finantelor nr.256/2004, Anexa 2:

“Nu se inscriu in decont:

[...]

- diferentele de taxa pe valoarea adaugata de plata constatate de organele de control, pentru care nu este reglementata includerea lor in decont.

Documentele fiscale neevidentiate in jurnalele pentru cumparari sau vanzari, constatate de organele de control fiscal, nu se mai evidentiaza in decont.”

Or, TVA în sumă de .X. lei reprezintă TVA respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.5/02.02.2009 ca urmare a faptului că au fost încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a coroborat cu art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată întrucât codul fiscal al beneficiarului este eronat sau lipsește, iar documentele aferente nu au fost corectate și prezentate în timpul inspecției fiscale, conform pct. 81¹ alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în care se prevede :

“(2) Organele de control fiscal vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.”, fapt recunoscut și de societate prin contestație.

Prin urmare, ținând cont de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei, astfel

încât contestația pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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 natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată și pct.12.1(a) din Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, se

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere nr. .X./24.06.2010 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, urmând să se refacă inspecția fiscală de către o altă echipă și să se emită o nouă decizie de impunere, pentru aceeași taxă, ținând cont de cele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X..X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr..X./24.06.2010 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

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

**DIRECTOR GENERAL
X**

X