

DECIZIA nr. 225 din 09.06.2020
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL, cu sediul în ..., sector ..., București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_12743/13.04.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.....2020, înregistrată sub nr.2020 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL, formulată prin împuternicit în baza împuternicirii originale transmisă cu adresa cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_.....2020.

Obiectul contestației, transmisă prin curier în data de ...2020 și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ...2020 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx ZZZ/07.02.2020, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx ZZZ/07.02.2020 și comunicată sub semnătură în data de 17.02.2020, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de **C lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială a TVA la ABC SRL pentru perioada 01.01.2016-31.10.2019, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx ZZZ/07.02.2020 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx ZZZ/07.02.2020, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de C lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea desfășoară activități de lucrări de instalații electrice corespunzătoare codului CAEN 4321 din actele constitutive și a înregistrat în anul 2016 o cifră de afaceri de >300.000 lei, din care >200.000 lei la data de 31.08.2016, depășind plafonul de scutire pentru întreprinderi mici la data de 31.08.2016, fără să se înregistreze în scopuri de TVA.

În temeiul art. 310 din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea obligațiilor fiscale aferente TVA începând cu data de 01.10.2016, când societatea ar fi trebuit să fi fost înregistrată în scopuri de TVA și au stabilit

TVA în sumă de C lei, ca diferență între TVA ce ar fi trebuit colectată în sumă de C4 lei și TVA ce ar fi putut dedusă în sumă de C3 lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere pentru TVA în sumă de C lei, arătând următoarele:

Societatea desfășoară activitate de verificare PRAM în conformitate cu obligația impusă de Legea protecției și securității în muncă nr. 319/2006 pentru prevenirea accidentelor prin electrocutare la executarea, exploatarea, întreținerea și repararea instalațiilor și a echipamentelor electrice, precum și pentru prevenirea efectelor electricității statice și ale descărcărilor atmosferice, fiind aceditată de ANRE și, în subsidiar, execută lucrări de reparații electrice acolo unde se impune.

Din punct de vedere al TVA activitatea PRAM a fost considerată de societate ca o activitate scutită de taxă fără drept de deducere, prin raportare la art. 132 lit. g din Directiva 2006/112/CE ce prevede textual că beneficiază de scutirea de TVA „prestările de servicii direct legate de securitatea socială”, indiferent de calitatea sau statutul prestatorului. Prin inserarea termenului „inclusiv” se creează structura lămuritoare, prin care se enumeră alte categorii care beneficiază de scutire, respectiv „prestate și livrate de căminele de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social”.

Reiese că scutirea nu este condiționată de existența simultană a celor două condiții, respectiv natura serviciului care trebuie să fie direct legată de securitatea socială și recunoașterea caracterului social al entităților care le prestează, așa cum în mod eronat s-a transpus în legislația națională la art. 292 lit. i din Codul fiscal, prin schimbarea în topică a poziționării cuvântului „inclusiv”, cu efect denaturant al sensului din directivă.

Societatea susține că în conceptul de securitate socială din legislația europeană, ce corespunde celui de protecție socială din legislația internă intră și toate măsurile și activitățile întreprinse pentru eliminarea sau reducerea unui risc care poate afecta persoana sau un grup social, inclusiv cele legate de protecția muncii conform art. 41 din Constituția României și art. 175 alin. (1), art. 176 și art. 177 din Codul muncii. Activitatea de verificare PRAM este o activitate obligatorie, impusă de art. 39 din Legea nr. 319/2006 și vizează prevenirea accidentelor prin electrocutare, protecția vizând toate persoanele care au acces în spațiile entităților, asigurându-se astfel o protecție socială extinsă nu doar a persoanelor încadrate în muncă, ca o componentă a sistemului de securitate socială.

Societatea arată că a solicitat clarificări în acest sens prin adresele nr. 2351 și nr. 2352 din 17.02.2020 depusă la Ministerul Finanțelor Publice, fără să primească răspuns până la data formulării contestației.

Din aceste considerente, ABC SRL consideră că nu era obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la depășirea plafonului prevăzut de art. 310 alin. (1) din Codul fiscal.

În ipoteza în care se va stabili că activitatea nu era scutită de TVA și societatea trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA începând cu luna octombrie

2016, ABC SRL susține că, din analiza valorilor și a structurii TVA ce trebuia colectată reiese că, pe fond, bugetul de stat nu a fost prejudiciat de această stare de fapt deoarece 81% din cifra de afaceri din perioada octombrie 2016 – octombrie 2019 a fost realizată în relația cu societăți plătitoare de TVA, ceea ce ar fi condus la deducerea de către acești beneficiari a TVA în sumă de C1 lei ce trebuia colectată de societate, impactul asupra bugetului de stat fiind nul. Diferența de TVA colectată de C2 lei din relația cu entitățile neplătitoare de TVA este inferioară valorii de C3 lei reprezentând TVA cu drept de deducere.

Nu în ultimul rând, în condițiile în care societatea a declarat prin bilanțul la 31.12.2016 cifra de afaceri în mod transparent și a depus declarațiile fiscale cu impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, sesizarea după trei ani a depășirii plafonului reprezintă o încălcare a atribuțiilor de serviciu ale organelor fiscale care ar fi trebuit să înregistreze din oficiu societatea conform procedurii instituite prin Ordinul nr. 2012/2016.

În temeiul art. 266 Cod fiscal, pct. 84 alin. (2) din Normele metodologice și Hotărârea CJUE din cauzele C-249/12 și C-250/12, societatea susține că nu poate avea certitudinea că, dacă va factura TVA-ul peste prețul plătit, îl va și încasa și întreabă, în virtutea normelor imperative trasate de Directiva 2016/112/CE cu privire la răspunderea solidară, cum vor fi ținute beneficiarii la plata în solidar a TVA.

Pentru tranzacțiile derulate în perioada octombrie 2016-octombrie 2019 operează înregistrarea din oficiu, prin efectul legii și intervenția organului fiscal, care nu reprezintă decât o cerință de formă și, în baza principiului prevalenței substanței asupra formei, invocat constant în jurisprudența CJUE, precum și de ÎCCJ în decizia nr. 2041/2007, autoritățile publice nu pot aduce restrângeri drepturilor individuale sau impune obligații pe considerente pur formale, așa cum demonstrează situația de fapt.

Baza impozabilă este incertă, fiind calculată prin aplicarea cotei standard de TVA de 20%, respectiv 19% la o bază de B lei, deși din analiza contractelor rezultă că prețul serviciilor prestate nu include TVA deoarece există mențiunea că societatea prestatoare nu este plătitoare de TVA. Ea este o bază estimată a unui TVA care în mod ipotetic ar putea fi facturat peste prețul încasat, dar acest TVA nu se poate colecta doar prin facturare, ci și prin încasare efectivă, deși organele fiscale nu i-au comunicat înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA.

În plus, condițiile economice actuale vor genera insolvența sau falimentul unor beneficiari, fără posibilitatea recuperării TVA, situație ce este considerată ca fiind o obligație excesivă pentru un operator economic al comunității europene, de a i se pretinde TVA colectată neîncasată și pentru plata căruia nu poate răspunde în solidar cu beneficiarul, în condițiile în care țări precum Cehia au simplificat procedura de colectare a TVA-ului prin optarea sistemului taxării inverse generalizate.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea este obligată la plata TVA ce ar fi trebuit să o colecteze după depășirea plafonului de scutire pentru întreprinderi mici și deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile în care nu a

respectat obligația de înregistrare în scopuri de TVA ca urmare a depășirii plafonului, iar activitatea de verificare PRAM realizată nu este o activitate de interes general scutită de TVA fără drept de deducere, de natură să conducă la lipsa obligației de înregistrare și de taxare a operațiunilor după ieșirea din regimul special de scutire pentru întreprinderi mici.

În fapt, societatea ABC SRL a fost supusă unui control inopinat având ca obiect verificarea modului în care a respectat legislația fiscală în materie de TVA, finalizat prin încheierea proceselor-verbale de control inopinat nr. 165/14.11.2019 și nr. 173/29.11.2019 și emiterea dispoziției de măsuri nr. 58/14.11.2019.

Astfel cum s-a constatat și cu ocazia controalelor inopinate efectuate anterior, în cadrul raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx ZZZ/07.02.2020 organele de control menționează că societatea desfășoară activități de lucrări de instalații electrice corespunzătoare codului CAEN 4321 aferent activității autorizate și a înregistrat în anul 2016 o cifră de afaceri de >300.000 lei, din care >200.000 lei la data de 31.08.2016. Prin depășirea plafonului de scutire pentru întreprinderi mici la data de 31.08.2016, societatea era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA începând cu data de 01.10.2016, însă nu a respectat această obligație.

În temeiul art. 310 din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de C4 lei pentru perioada 01.10.2016-31.10.2019, din care C1 lei TVA colectată cu cotele standard de TVA aferentă serviciilor în valoare de B lei prestate în favoarea clienților plătitori de TVA, de la care s-ar recupera TVA-ul prin facturare și C5 lei TVA calculată cu cotele recalculate aferentă serviciilor în valoare de C6 lei prestate în favoarea clienților pentru care societatea a prezentat declarația pe proprie răspundere potrivit căreia nu poate recupera de la aceștia TVA ce ar fi trebuit colectată pentru operațiunile respective. Totodată, organele de inspecție fiscală au acordat societății și dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii din perioada verificată pentru suma de C3 lei, rezultând o diferență de TVA în sumă de C lei pe care societatea trebuia s-o declare și s-o achite la bugetul de stat.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL susține în primul rând că nu avea obligația înregistrării în scopuri de TVA deoarece desfășoară o activitate scutită și, în subsidiar, că bugetul statului nu a fost prejudiciat, și-a desfășurat activitatea cu bună-credință în interesul general al societății, baza impozabilă este incertă, iar măsura organelor fiscale este excesivă și contrară principiului prevalenței substanței asupra formei.

În drept, potrivit art. 310 și art. 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„Art. 310. - (1) **(1) Persoana impozabilă stabilită în România** conform art. 266 alin. (2) lit. a), **a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro**, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv **220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire**, pentru operațiunile prevăzute la art. 268 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și, dacă nu sunt accesorii activității principale, a operațiunilor scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. a), b), e) și f). Prin excepție, nu se cuprind în cifra de afaceri prevăzută la alin. (1), dacă sunt accesorii activității principale, livrările de active fixe corporale, astfel cum sunt definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, și livrările de active necorporale, efectuate de persoana impozabilă.

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 316. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente procedează după cum urmează:

a) stabilesc obligații privind taxa de plată, constând în diferența dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, dacă taxa colectată este mai mare decât taxa deductibilă, precum și accesoriile aferente, sau după caz;

b) determină suma negativă a taxei, respectiv diferența dintre taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, și taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 316, dacă taxa deductibilă este mai mare decât taxa colectată”.

„Art. 316. - (1) **Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile**, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b) și d), **trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:**

[...]

b) **dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;”**.

În conformitate cu prevederile pct. 88 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

„88. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 316 alin. (1), (2), (4) sau (6) din Codul fiscal ori optează pentru înregistrare conform art. 316 alin. (4) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

a) data comunicării certificatului de înregistrare în scopuri de TVA sau a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, în cazurile prevăzute la art. 316 alin. (2), (4) și (6) din Codul fiscal;

b) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă optează pentru aplicarea regimului normal de taxă, în cazurile prevăzute la art. 316 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal;

c) **prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea, în cazurile prevăzute la art. 316 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;**

d) data comunicării deciziei de aprobare a înregistrării în scopuri de TVA sau a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, în cazurile prevăzute la art. 316 alin. (1) lit. a) și c) și alin. (10) din Codul fiscal”.

În privința operațiunilor scutite fără drept de deducere sunt aplicabile prevederile art. 292 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 43-44 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

Codul fiscal:

„Art. 292. – (1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

[...]

i) **prestările de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de asistența și/sau protecția socială, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități recunoscute ca având caracter social, inclusiv cele livrate de căminele de bătrâni;**”.

Norme metodologice:

„43. În sensul art. 292 alin. (1) lit. i) și j) din Codul fiscal, entitățile recunoscute ca având caracter social sunt furnizorii de servicii sociale prevăzuți de Legea asistenței sociale nr. 292/2011, cu modificările ulterioare, acreditați în condițiile legii, pentru activitatea acestora de prestare a serviciilor sociale așa cum sunt acestea clasificate în Nomenclatorul serviciilor sociale aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 867/2015.

44. Scutirea prevăzută la art. 292 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal se aplică și de către creșele care sunt înființate în baza Legii nr. 263/2007 privind înființarea, organizarea și funcționarea creșelor, cu modificările și completările ulterioare”.

Prevederile legale sus-citate transpun în legislația națională prevederile art. 132 alin. (1) lit. g) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată potrivit căroră statele membre scutesc „**prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de cămine de bătrâni, de organisme de drept public**”.

sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social”.

Concluzionând asupra dispozițiilor legale sus-citate se reține faptul că persoanele impozabile care desfășoară activități economice ce implică realizarea de operațiuni taxabile pot beneficia de un regim special de scutire pentru „întreprinderi mici” în limita unui plafon de scutire stabilit anual, dar după depășirea acestui plafon sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA și să colecteze în numele statului TVA aferentă operațiunilor realizate, având dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare realizării acestor operațiuni. Operațiunile taxabile sunt cele pentru care legea fiscală nu prevede un regim de scutire, fără ori cu drept deducere, ca excepție de la regula generală a taxării tuturor operațiunilor care intră în sfera de aplicare a TVA.

Din analiza punctuală a susținerilor formulate de societate prin contestația formulată în raport de dispozițiile legale aplicabile speței, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

A. Referitor la scutirea de TVA a activităților de interes general, se reține faptul că **dispozițiile care implică excepții de la normele generale** (cum ar fi dispozițiile referitoare la scutiri sau cote reduse) **trebuie să fie interpretate în mod strict**, ceea ce implică și îndeplinirea întocmai a condițiilor de aplicare a acestor excepții.

Astfel, potrivit art. 292 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, sunt scutite de TVA prestările de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de asistența și/sau protecția socială, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități recunoscute ca având caracter social, inclusiv cele livrate de căminele de bătrâni. Conform pct. 43 din Normele metodologice de aplicare, în sensul art. 292 alin. (1) lit. i) și j) din Codul fiscal, entitățile recunoscute ca având caracter social sunt furnizorii de servicii sociale prevăzuți de Legea asistenței sociale nr. 292/2011, cu modificările ulterioare, acreditați în condițiile legii, pentru activitatea acestora de prestare a serviciilor sociale așa cum sunt acestea clasificate în Nomenclatorul serviciilor sociale aprobat prin H.G. nr. 867/2015.

Cadrul general de organizare, funcționare și finanțare a sistemului național de asistență socială în România este reglementat **prin Legea asistenței sociale nr. 292/2011**, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

„Art. 27. - (1) **Serviciile sociale reprezintă activitatea sau ansamblul de activități realizate pentru a răspunde nevoilor sociale, precum și celor speciale, individuale, familiale sau de grup, în vederea depășirii situațiilor de dificultate, prevenirii și combaterii riscului de excluziune socială, promovării incluziunii sociale și creșterii calității vieții.**

(2) **Serviciile sociale sunt servicii de interes general** și se organizează în forme/structuri diverse, în funcție de specificul activității/activităților derulate și de nevoile particulare ale fiecărei categorii de beneficiari”.

„Art. 37. - (1) Furnizorii de servicii sociale sunt persoane fizice sau juridice, de drept public ori privat.

(2) Furnizori publici de servicii sociale pot fi: [...]

(3) Furnizori privați de servicii sociale pot fi:

- a) organizațiile neguvernamentale, respectiv asociațiile și fundațiile;
- b) cultele recunoscute de lege;
- c) persoanele fizice autorizate în condițiile legii;
- d) filialele și sucursalele asociațiilor și fundațiilor internaționale recunoscute în conformitate cu legislația în vigoare;

e) operatorii economici cu scop lucrativ, pentru toate categoriile de servicii sociale organizate în condițiile legii, cu excepția celor prevăzute la art. 73 alin. (2) lit. a) și c), la art. 77 și 78, precum și a celor prevăzute la art. 83”.

„Art. 38. - (1) Pentru a acorda servicii sociale pe teritoriul României, furnizorii de servicii sociale, indiferent de forma lor juridică, trebuie acreditați în condițiile legii.

(2) Serviciile sociale pot funcționa pe teritoriul României numai dacă sunt acreditate în condițiile legii.

(3) Acreditarea furnizorilor, precum și a serviciilor sociale acordate de aceștia se reglementează prin lege specială”.

Procesul de evaluare, certificare, monitorizare și control pentru asigurarea calității serviciilor sociale este reglementat prin **Legea nr. 197/2012 privind asigurarea calității în domeniul serviciilor sociale**, cu modificările și completările ulterioare, care se aplică tuturor serviciilor sociale, precum și furnizorilor de servicii sociale, publici și privați, care funcționează pe teritoriul României, din cuprinsul căreia sunt relevante următoarele prevederi:

- art. 4 alin. (2) lit. f) potrivit căruia furnizor de servicii sociale acreditat este furnizorul definit la art. 37 din Legea asistenței sociale nr. 292/2011 căruia i se recunoaște dreptul de a acorda servicii sociale;

- art. 4 alin. (2) lit. g) conform căruia serviciul social licențiat este definit la art. 27 alin. (1) din Legea asistenței sociale nr. 292/2011, cu modificările și completările ulterioare, și prevăzut în Nomenclatorul serviciilor sociale aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 867/2015, cu modificările și completările ulterioare, căruia i se conferă dreptul de a funcționa;

- art. 5 alin. (2) și (3) potrivit cărora acreditarea furnizorilor se realizează în baza criteriilor specifice, ce reprezintă cerințele de bază prin care se evidențiază capacitatea acestora de a înființa, a administra și a acorda servicii sociale, respectarea criteriilor fiind atestată prin certificat de acreditare, iar licențierea serviciilor sociale se realizează în baza standardelor minime de calitate, ce reprezintă cerințele minimale privind eficacitatea și eficiența activităților desfășurate în raport cu nevoile beneficiarilor, obiectivele asumate, rezultatele așteptate;

- art. 8 potrivit căruia furnizorii pot acorda servicii sociale numai dacă dețin certificat de acreditare, iar serviciile sociale pot funcționa pe teritoriul României numai dacă dețin licență de funcționare, cu înscrierea corespunzătoare în Registrul electronic unic al serviciilor sociale.

Rezultă că scutirea de TVA prevăzută de art. 292 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal poate fi aplicată numai de furnizorul care deține un certificat de acreditare ca furnizor de servicii sociale, eliberat în conformitate cu dispozițiile legislației specifice, iar serviciile sociale sunt licențiate în sensul legislației specifice, inclusiv din perspectiva includerii lor în Nomenclatorul serviciilor sociale aprobat prin H.G. nr. 867/2015.

În speță, se reține faptul că societatea ABC SRL invocă faptul că desfășoară o activitate de verificare PRAM, acronimul de la „ Protecție prin Relee, Automatizare și Măsură”, ce desemnează activitățile de verificare periodică, obligatorii conform legislației specifice în domeniul protecției și securității în muncă, ce trebuie efectuate în instalațiile electrice, în vederea asigurării siguranței în exploatare cu scopul prevenirii accidentelor prin electrocutare și incendiilor survenite la instalațiile defecte. Pentru această activitate societatea deține un atestat emis de Autoritatea Națională pentru Reglementare în Energie (ANRE).

Cum societatea nu deține un certificat de acreditare ca furnizor de servicii sociale, eliberat în condițiile legislației specifice, iar activitatea PRAM desfășurată nu reprezintă un serviciu social licențiat în sensul legislației specifice, inclusiv din perspectiva includerii în Nomenclatorul serviciilor sociale aprobat prin H.G. nr. 867/2015 rezultă că **serviciile de verificare PRAM prestate de societatea ABC SRL nu beneficiază de scutirea prevăzută de art. 292 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, fiind deci taxabile.**

Se reține că în acest sens s-a pronunțat prin adresa nr. 797177/15.04.2020 și Direcția generală legislație Cod fiscal și reglementări vamale în cadrul asistenței acordată ca răspuns la solicitările societății ABC SRL cu adresele nr. 2351/2020 și nr. 2352/2020.

B. În legătură cu așa-zisa transpunere incorectă în legislația națională a prevederilor art. 132 alin. (1) lit. g) din Directiva 2006/112/CE, cu denaturarea sensului scutirii prin schimbarea în topică a cuvântului „inclusiv” și condiționarea scutirii de existența condiției referitoare la natura serviciului legat de securitatea socială simultan cu cea vizând recunoașterea caracterului social al entităților prestatoare, se reține faptul că **potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 132 din Directiva 2006/112 sunt de strictă interpretare**, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă (Hotărârea din 18 noiembrie 2004, Temco Europe, C-284/03, pct. 17, Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, pct. 16, Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, pct. 17, citată anterior, punctul 17, Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, pct. 22, Hotărârea din 21 februarie 2013, Město Žamberk, C-18/12, pct. 17, Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP, C-319/12, pct. 25).

În mod specific, **CJUE s-a pronunțat deja** în sensul că din textul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE reiese **că scutirea se aplică prestării de servicii și livrării de bunuri care sunt, pe de o parte, direct legate de ajutorul social și de securitatea socială și, pe de altă parte, efectuate de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social** (Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, pct. 21, Hotărârea din 12 martie 2015, „go fair” Zeitarbeit OHG, C-594/13, pct. 18, Hotărârea din 28 iulie 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone și alții, C-543/14, pct. 63).

Din această jurisprudență rezultă cu suficientă claritate că este vorba de existența a două condiții cumulative ce trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de TVA prevăzute de art. 132 alin. (1) lit. g) din Directiva 2006/112/CE (se folosesc sintagmele „pe de o parte” și „pe de altă parte”), iar susținerile contestatoarei privind așa-zisa transpunere incorectă a directivei în legislația fiscală românească este vădit neîntemeiată, fiind contrazisă de jurisprudența CJUE specifică anterior precizată.

De asemenea, toate susținerile contestatoarei legate de o definiție proprie dată noțiunii de „securitate socială” și de prevederile din art. 41 din Constituția României referitoare la muncă și protecția socială a muncii, din Codul muncii și din Legea protecției și securității în muncă nr. 319/2006 n-au nicio relevanță în privința aplicării scutirii de TVA prevăzute de art. 292 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, mai ales că potrivit art. 11 alin. (11) din Codul fiscal în domeniul „autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene”.

C. Din cele arătate anterior rezultă neîndoielnic faptul că activitatea de verificare PRAM nu poate fi o activitate scutită în temeiul art. 292 alin. (2) lit. i) din Codul fiscal, abordarea societății contestatoare ABC SRL fiind **vădit subiectivă, fără niciun suport în prevederile legislației fiscale interne ori în jurisprudența CJUE în materie.**

Ca atare, eroarea societății privind considerarea activității sale ca activitate scutită fără drept de deducere este evidentă, societatea neputând aplica decât regimul special de scutire pentru „întreprinderi mici” și având obligația expres stipulată de legea fiscală de a se înregistra în scopuri de TVA după depășirea plafonului de scutire și de a colecta TVA pentru serviciile prestate, cu drept de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri și servicii necesare realizării serviciilor taxabile.

D. *Argumentul societății în sensul neprejudicierii bugetului de stat pe motiv că 81% din cifra de afaceri s-a realizat cu persoane înregistrate în scopuri de TVA, care ar fi avut dreptul la deducerea taxei ce ar fi fost colectată de societate este un sofism*, în condițiile în care deducerea este condiționată de îndeplinirea unor condiții de fond și de formă, cele de fond fiind specifice fiecărei persoane impozabile în parte, în funcție de care persoanele înregistrate în scopuri de TVA pot avea și statut de persoane parțial impozabile ori de persoane impozabile cu regim mixt și pentru care deducerea este doar parțială, pe bază de pro-rată sau alt criteriu de exercitare a dreptului de deducere.

În plus, societatea nu poate opune propria obligație în materia colectării TVA exercitării deducerii taxei de către beneficiarii săi, aceasta **confundând nepermis obligațiile proprii cu drepturile altora** și omițând faptul că prin necolectarea TVA pentru serviciile prestate după depășirea plafonului de scutire a întrerupt lanțul perceperii TVA ca impozit indirect pe toate fazele circuitului economic până la consumatorul final și a produs o distorsiune concurențială pe piață în raport cu ceilalți operatori economici care activează în același domeniu de activitate.

E. Cu privire la neînregistrarea din oficiu a societății de către organele fiscale, dispozițiile legale incidente prevăd, într-adevăr, dreptul organelor fiscale de înregistra din oficiu în scopuri de TVA persoanele impozabile care nu și-au îndeplinit obligația de înregistrare. Însă acest drept nu reprezintă și o obligație absolută, câtă vreme dispozițiile Codului fiscal ori ale Codului de procedură fiscală *nu prevăd un anumit termen în care el poate fi exercitat și nici o sancțiune pentru eventuala neexercitare a lui în termenul anume prevăzut*, cu excepția sancțiunii prescripției extinctive, inaplicabilă în speță.

Dacă s-ar admite raționamentul contestatoarei, cum că este absolvită de obligațiile fiscale ce derivă din înregistrarea în scopuri de TVA în lipsa neînregistrării din oficiu de către organele fiscale *ar însemna că prevederile Codului fiscal referitoare la obligațiile persoanelor impozabile de a se înregistra în scopuri de TVA în raport de operațiunile derulate ar institui o obligație pur potestativă (și voluero)* din partea acestor persoane, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat.

Mai mult, situația premisă invocată de societate este eronată, în condițiile în care impozitul pe veniturile microîntreprinderilor se aplică la toate veniturile societății, nu numai la cele ce intră sub incidența TVA, iar cifra de afaceri din contul de profit și pierderi poate include și operațiuni pentru care nu există obligația înregistrării în scopuri de TVA.

De altfel, tocmai din constatarea faptului că societatea nu a mai depus situații financiare anuale pentru anii 2017-2018 și nici nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, organele fiscale au inițiat efectuarea unui control inopinat la societate având ca obiect verificarea modului în care a respectat legislația fiscală în materie de TVA și care a precedat inspecția fiscală finalizată prin decizia contestată. În urma controlului inopinat a fost emisă dispoziția de măsuri nr. 58/14.11.2019 prin care s-a dispus societății măsura înregistrării în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial, dar societatea a ales să refuze îndeplinirea acestei măsuri fără s-o conteste și nu și-a îndeplinit obligația de înregistrare în scopuri de TVA, deși i s-a adus la cunoștință că depășise plafonul de scutire pentru întreprinderi mici la data de 31.08.2016.

F. Prin adresa înregistrată sub nr. A1/14.11.2019 societatea ABC SRL a invocat că singurul mod pentru a putea evita insolvența este să recupereze TVA colectată de la clienții înregistrați în scopuri de TVA, iar ulterior prin adresa înregistrată sub nr. A2/22.11.2019 societatea a prezentat situația veniturilor generatoare de TVA estimată a fi colectată de la clienții neplătitori de TVA determinată prin procedeul sutei mărite și de la clienții plătitori de TVA pentru TVA ce s-ar colecta prin refacturare, plata de către clienți și exercitarea dreptului de deducere a TVA astfel achitată de către aceștia.

Reiese că stabilirea bazei impozabile de către organele de inspecție fiscală s-a bazat pe informațiile furnizate de societatea însăși, astfel că invocarea incertitudinii bazei impozabile, cu trimitere la Hotărârea CJUE din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12 este neîntemeiată în raport cu situația de fapt rezultată din documentele aflate în dosar.

Contestatoarea omite faptul că situația de incertitudine invocată cu privire la încasarea efectivă a TVA de la clienți prin facturare **îi este în întregime imputabilă**, din moment ce nu a respectat prevederile legale în vigoare, nu s-a înregistrat în

scopuri de TVA la momentul depășirii plafonului de scutire și nu a taxat operațiunile la momentul prestării lor. A accepta raționamentul contestatoarei ar însemna că este suficient să nu facturezi și să nu încasezi TVA de la clienți pentru a fi absolvit de orice obligație legală în colectarea taxei, ceea ce, evident, este absurd și de neacceptat întrucât ar transforma obligațiile contribuabililor în materie de TVA în obligații pur potestative, înlăturate de la respectare prin propria voință a contribuabililor debitori.

G. Invocarea caracterului formal al înregistrării în scopuri de TVA și a principiilor prelavenței substanței asupra formei, proporționalității și certitudinii impunerii este tot un sofism al societății contestatoare, aceasta omițând că din jurisprudența CJUE în materie reiese că *această cerință de formă a înregistrării în scopuri de TVA privește exercitarea unor drepturi ale persoanei impozabile implicate, și nicidecum sustragerea de la îndeplinirea unor obligații* (Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C 385/09, pct. 50, Hotărârea din 14 martie 2013, Ablesio, C-527/11, pct. 32). Or, contestatoarea a beneficiat de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor, chiar dacă nu a fost înregistrată în scopuri de TVA în sensul jurisprudenței invocate, după cum reiese cu prisosință din documentația cauzei, organele de inspecție fiscală acordându-i dreptul de deducere a TVA pentru suma de C3 lei. Dimpotrivă, atunci când reclamă încălcarea principiilor enunțate **contribuabila confundă drepturile cu obligațiile și omite propria sa culpă „primară” în nefacturarea și necolectarea TVA** în numele statului pentru serviciile prestate, care ieșiseră din sfera regimului special de scutire din cauza depășirii plafonului.

În subsidiar, se reține și jurisprudența constantă a CJUE potrivit căreia **persoanele impozabile nu se pot prevala în mod abuziv sau fraudulos de normele dreptului Uniunii** (Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C- 131/13, C- 163/13 și C- 164/13, pct. 43), iar un eventual refuz al beneficiului unui drept conferit de Directiva TVA ce reflectă principiul general potrivit căruia nicio persoană nu poate beneficia în mod abuziv sau fraudulos de drepturile prevăzute de sistemul juridic al Uniunii reprezintă o obligație a autorităților și a instanțelor naționale, indiferent care ar fi dreptul în materie de TVA afectat de fraudă (Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C- 131/13, C- 163/13 și C- 164/13, pct. 46).

H. Invocarea bunei-credințe în desfășurarea activității, a caracterului împovăraător al sarcinii fiscale rezultate în urma inspecției și a situației economice actuale nu pot fi reținute ca argumente în absolvirea societății de la nedatorarea obligațiilor fiscale legal stabilite și de la care s-a sustras prin neînregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de legea fiscală.

Contestatoarea ignoră că nu poate fi vorba de bună-credință în condițiile în care, în calitate de operator economic prudent și avizat, nu putea să ajungă la concluzia că activitatea de verificare PRAM nu este supusă TVA-ului, în condițiile în care textele legislative incidente (art. 292 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal și pct. 43 din Normele metodologice de aplicare) sunt suficient de clare și nu a existat și nici nu există o jurisprudență în sensul susținerilor sale, cu atât mai mult cu cât nici nu a încercat să obțină vreo asigurare explicită din partea organelor fiscale, adresele invocate în cuprinsul contestației fiind depuse la Ministerul Finanțelor Publice după

realizarea controlului inopinat și în timpul inspecției fiscale. De asemenea, așa cum au reținut și organele de inspecție fiscală, contestatoarea nu și-a îndeplinit obligațiile de depunere a situațiilor financiare ulterioare anului 2016.

În sfârșit, toate celelalte susțineri ale contestatoarei referitoare la sistemul taxării inverse generalizate din Cehia, prevalența jurisprudenței CJUE asupra dreptului național ș.a. sunt superflue în raport cu situația de fapt ce face obiectul contestației.

În consecință, în raport de cele anterior reținute și învederate, contestația societății ABC SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 292 alin. (1) lit. i), art. 310 alin. (1) și alin. (6) lit. a) și art. 316 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 43 și pct. 88 alin. (1) lit. c) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 27 alin. (1), art. 37 alin. (3) lit. e) și art. 38 alin. (1) din Legea asistenței sociale nr. 292/2011, cu modificările și completările ulterioare. Art. 8 din Legea nr. 197/2012 privind asigurarea calității în domeniul serviciilor sociale, cu modificările și completările ulterioare și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx ZZZ/07.02.2020, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx ZZZ/07.02.2020 pentru TVA în sumă de **C lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.