

**DECIZIA nr. 518 din 11.08.2016** privind  
solutionarea contestatiei formulate de **ABC SRL**,  
cu sediul in ....., reinregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de către ABC SRL prin avocat LD din cadrul DD SCA în baza împuternicirii avocațiale nr. .... cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației înregistrate sub nr. cts1/2014.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IL xxx/2014, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. F-IL xxx/2014 pentru suma de **S lei**, din care:

- D lei TVA;
- A lei accesorii aferente TVA.

Soluționarea contestației a fost suspendată prin decizia nr. dsc/28.08.2014 pana la data solutionarii definitive a actiunii in contencios administrativ ce face obiectul actiunii dosarului nr. fff/3/CA/2014 aflat pe rolul Tribunalului Bucuresti. Prin adresa nr. 2.....2016 societatea a arătat că la data de 18.02.2016 Curtea de Apel București a pronunțat în dosarul nr. fff/3/CA/2014 Hotărârea nr. ....2016, definitivă în sistemul căilor de atac.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) coroborate cu cele prevăzute de art. 214 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare și pct. 10.1-10.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 și ținând cont de prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa reia soluționarea contestațiilor formulate de ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiilor.

**I.** Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IL xxx/2014 organele fiscale din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ialomita au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, in vederea efectuării controlului anticipat al decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare pentru perioada 18.04.2012-31.03.2013.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-IL xxx/2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind

obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IL xxx/2014, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de T lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea de TVA de plata in suma de P lei si a accesoriilor aferente in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL sustine ca prevederile O.M.F.P. nr. 575/2006, invocate de organele de inspectie fiscala nu erau aplicabile perioadei de inactivare fiscala a societatii intrucat societatea a fost declarata inactiva pentru nedepunerea declaratiilor fiscale si nu pentru sustragerea de la efectuarea inspectiei fiscale, iar Ordinul nr. 3347/2011 aplicabil situatiei societatii nu interzice contribuabililor inactivi continuarea derularii activitatii si nici emiterea de facturi.

Societatea sustine ca sanctiunea definitiva a nerecunoasterii dreptului de deducere prevazuta de art. 11 din Codul fiscal este contrara legislatiei si jurisprudentei europene. Directiva comunitara in materie de TVA utilizeaza termenul de "persoana impozabila" in ceea ce priveste dreptul de deducere si nu pe cea de "persoana impozabila in scopuri de TVA", iar lipsa unui cod valid de TVA nu poate afecta exercitarea dreptului de deducere. Efectul extins al sanctiunii – nerecunoasterea deductibilitatii TVA inclusiv la clientii persoanei inactivate – denota faptul ca se aduce atingere nu doar exercitiului, ci incesi substantei dreptului de deducere, iar reglementarea si practica fiscala nationala contravin scopului Directivei 2006/112/CE.

Societatea invoca jurisprudenta din cazurile C-438/09 Boguslaw Juliusz Dankowski, C-324/11 Gabor Toth, C-385/09 Nidera si C-210/91 Comisia Europeana vs. Grecia si sustine ca aplicarea sanctiunii nerecunoasterii dreptului de deducere a TVA pentru incalcarea obligatiei administrative de obtinere si mentiunere a unui cod de TVA valid este neproportionala scopului urmarit de Directiva prin instituirea obligatiei administrative de identificare in scopuri de TVA.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA aferentă achizițiilor, respinsă în urma inspecției fiscale pentru perioada cât a fost declarată contribuabil inactiv, în condițiile în care decizia de inactivare fiscală a fost anulată de instanța de contencios administrativ, societatea fiind repusă în situația anterioară emiterii acestei decizii, cu efecte retroactive și în ceea ce privește scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, iar organele de inspecție fiscală nu au efectuat nicio verificare a condițiilor de fond și de formă pentru exercitarea dreptului de deducere.*

**În fapt**, prin decizia de impunere nr. F-IL xxx/2014 organele fiscale din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ialomita nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de D lei dedusa de ABC SRL din facturile emise de diversi furnizori/prestatori in perioada 14.09.2012-07.02.2013 deoarece societatea a fost inregistrata in lista contribuabililor declarati inactivi in baza deciziei nr. ....2012 si scoasa

din evidenta ca platitor de TVA, iar in baza art. 11 din Codul fiscal societatea declarata inactiva nu-si poate exercita dreptul de deducere pentru achizitii de bunuri si servicii.

În urma neacceptării la deducere a TVA în sumă de D lei a rezultat și o diferență suplimentară de TVA de plată în sumă de P lei, pentru care s-au calculat accesorii aferente în sumă de A lei pentru perioada 25.07.2012-24.01.2014.

Prin contestatia formulata societatea a sustinut ca sanctiunea definitiva a nerecunoasterii dreptului de deducere prevazuta de art. 11 alin. (1<sup>^</sup>1) din Codul fiscal este contrara legislatiei si jurisprudentei europene prin atingerea adusa substantei dreptului de deducere si neproportionalitatea ei in raport cu scopul urmarit de Directiva 2006/112/CE prin instituirea obligatiei administrative de identificare in scopuri de TVA.

Societatea precizeaza faptul ca a efectuat demersurile necesare reactivarii obtinand decizia de reactivare nr. ....28.01.2013, dar a contestat decizia de inactivare nr. dcinv/06.08.2012 ca fiind emisa din eroare.

La solicitarea organului de solutionare a contestatiei, prin adresa nr. ...2014 societatea a prezentat certificatul de grefa din data de .....2014 din care reiese ca pe rolul Tribunalului Bucuresti se afla dosarul nr. fff/3/CA/2014 privind pe ABC SRL in contradictoriu cu D.R.F.P.B. si Administratia Sectorului 1 a Finantelor Publice avand ca obiect anularea deciziei de declarare inactivitate nr. dcinv/06.08.2012 si a deciziei nr. dcpr/19.11.2013 privind solutionarea contestatiei.

Acțiunea societății a fost respinsă de Tribunalul București prin sentința civilă nr. ..../18.02.2015, iar în urma soluționării recursului prin decizia civilă nr. ..../18.02.2016 Curtea de Apel București a admis recursul societății, a casat în tot sentința recurată și a anulat decizia de declarare inactivitate nr. dcinv/06.08.2012 si decizia nr. dcpr/19.11.2013 privind solutionarea contestatiei.

**În drept**, potrivit art. 11, art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art. 11. – (1<sup>^</sup>1) Contribuabilii declarați inactivi conform art. 78<sup>^</sup>1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă”.**

**"Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.**

(1<sup>^</sup>1) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>^</sup>2 alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

(1<sup>^</sup>2) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor 134<sup>^</sup>2 alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au

fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134<sup>2</sup> alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2) – (6), art. 152<sup>3</sup> alin. (10) sau art. 160.

**(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizării in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile; [...].**

(4) In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."

"Art. 146. – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare; [...].**

Referitor la efectele declarării din eroare a contribuabililor inactivi, in conformitate cu prevederile art. 78<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2012:

**"Art. 78<sup>1</sup>. – (6) Ori de câte ori se constată că un contribuabil a fost declarat inactiv din eroare, organul fiscal emitent anulează decizia de declarare a contribuabilului ca inactiv, cu efect pentru viitor și pentru trecut".**

Astfel, se retine ca potrivit art. 78<sup>1</sup> alin. (6) din Codul de procedura fiscala, anulara deciziei de declarare a contribuabilului ca inactiv are efecte atat pentru viitor, cat si pentru trecut, efecte explicitate la pct. 16 si pct. 17 din Procedura de îndreptare a erorilor materiale aprobata prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.347/2011 pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art. 78<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, respectiv:

"16. Contribuabilii pentru care s-a emis decizia de anulare a deciziei de declarare în inactivitate se elimină din Registrul contribuabililor inactivi/reactivați și își păstrează calitatea de contribuabili activi pe toată perioada de la data comunicării deciziei de declarare în inactivitate până la data comunicării deciziei de anulare a acesteia.

17. **În cazul acestor contribuabili se anulează și scoaterea din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA. În acest caz, se menține data înregistrării în scopuri de TVA inițială, contribuabilul păstrându-și această calitate inclusiv pe perioada cuprinsă între data comunicării deciziei de declarare în inactivitate și data comunicării deciziei de anulare a acesteia".**

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății ABC SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de D lei pentru facturile de achiziții de prestări de servicii efectuate în perioada 14.09.2012-07.02.2013 pe motiv că societatea a fost declarată inactivă pentru această perioadă în temeiul art. 11 alin. (1<sup>^</sup>1) din Codul fiscal.

Aplicând cu prioritate prevederile Codului fiscal cu privire la efectele inactivării fiscale în privința exercitării dreptului de deducere, **organele de inspecție fiscală nu au efectuat nicio verificare a îndeplinirii condițiilor de fond și de formă cu privire la deducerea TVA pentru suma de D lei.**

Cum **decizia de inactivare fiscală nr. dcinv/06.08.2012 a fost anulată definitiv de instanța de contencios administrativ, societatea fiind repusă în situația anterioară emiterii acestei decizii, cu efecte retroactive și în ceea ce privește scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA**, iar la dosarul cauzei nu există nicio anexă care să detalieze conținutul sumei de D lei și nici documentele fiscale – facturi – în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru această sumă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au efectuat nicio cercetare asupra acestor documente, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra respectării cerințelor de fond și de formă impuse de legea fiscală în ceea ce privește deductibilitatea TVA.

Se reține că, în materie de TVA, persoana impozabilă are dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul operațiunii taxabile respective.

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

Astfel, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) și ale art.94 alin. (1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că **administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de către organul de inspecție fiscală, care are obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.** Pe de altă parte, în conformitate cu dispozițiile

art.106 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, și contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, este obligat să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele expuse mai sus, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, documentele anexate la dosarul cauzei, în temeiul art.352 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se va desființa decizia de impunere nr. F-IL xxx/2014 în ceea ce privește TVA în sumă de D lei și accesorii aferente în sumă de A lei, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceleiași obligații fiscale în funcție de situația de fapt ce urmează a fi constatată și să recalculeze, dacă este cazul, obligațiile fiscale de natura TVA și accesorii aferente.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

#### **DECIDE:**

Desființează decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IL xxx/2014 pentru TVA în sumă de D lei și accesorii aferente în sumă de A lei, emisă de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Județene a Finantelor Publice Ialomița, urmând ca organele de inspecție fiscală competente, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a acelorași operațiuni pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.