

DECIZIA nr. 463 din 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. XXX SRL,
inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice X cu adresa nr. 1890/19.03.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. 22774/23.03.2015, cu privire la contestatia formulata de S.C. XXX SRL, cu sediul in jud. X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/2015, il constituie anulara Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/2015, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice X in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/2015 si comunicata, prin posta la data de 20.01.2015, pentru obligatii suplimentare stabilite in suma totala de **X lei**, reprezentand TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare.

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) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea **S.C. XXX SRL**.

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

I. Prin contestatia formulata S.C. XXX SRL solicita anulara deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/2015, prin care s-a refuzat la rambursare TVA in suma de X lei.

In sustinerea contestatiei societatea arata, in esenta, urmatoarele motive:

In perioada 01.08.2014 -31.08.2014 societatea a realizat servicii de productie de reclame si filme. In bugetul convenit cu clientii este cuprins si costul serviciilor de catering pentru personalul tehnic si actorii implicati in productiile realizate.

Urmare a controlului intreprins organele de inspectie fiscala au refuzat societatii dreptul de deducere a TVA:

- pentru suma de X lei aferenta serviciilor de catering facturate de SC Mobile Concept Catering SRL;
- pentru suma de X lei aferenta achizitiilor de la furnizori/prestatori ce nu au declarat operatiunile respective.

Cu privire la suma de **X lei** TVA aferenta serviciilor de catering

Intrucat filmarile se fac in locatii izolate, unde nu exista acces la surse pentru procurarea hranei, societatea a angajat costuri cu servicii de catering. Acordarea serviciilor de catering s-a facut pentru tot personalul implicat, indiferent ca acesta apartinea societatii, clientilor sau altor prestatori, iar ulterior aceste costuri le-a inclus in facturile emise catre client, fiind obtinute venituri taxabile.

Pe de alta parte in acordarea masei pentru personalul implicat s-a avut in vedere desfasurarea activitatii fara perturbari datorate intreruperilor ce ar fi putut cauzate de pauzele necesare procurarii hranei individual, de fiecare persoana.

In sustinerea celor invocate prezinta aspecte din practica CEJ desprinse din hotararile pronuntate in cauzele C-437/06, C-435/05.

O alta sustinere este aceea ca asigurarea meselor catre persoanele implicate in activitatea sa de productie nu este asimilata unor livrari de bunuri cu plata, aratandu-se prevederile pct. 7 alin (6) si (8) si pct. 6 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a art. 128 din Codul fiscal. Mai mult temeiul de drept invocat de echipa de inspectie fiscala (art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal) este eronat intrucat "catering-ul" reprezinta o **prestare de servicii** conform pct. 14² din Normele metodologice, iar temeiul de drept respectiv se refera la **livrarea de bunuri**.

In continuare se invoca aspecte din jurisprudenta CEJ din cauzele C-371/07, C-258/95.

Deasemenea se arata ca societatea nu poate fi facuta raspunzatoare ca furnizorii cu care a colaborat prestatoarea de catering nu si-au indeplinit obligatiile fiscale, atata vreme cat societatea a indeplinit conditiile pentru deducerea TVA, prevazute de art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, a actionat cu buna credinta, detine documente care atesta realitatea prestarii serviciilor.

Considera ca nu are obligatia autocolectarii TVA pentru serviciile de catering.

Cu privire la suma de X lei TVA aferenta achizitiilor de la anumiti furnizori

Chiar daca exista furnizori ce nu au declarat fiscal livrarile/prestarile catre societate, societatea detine documentele necesare dovedirii realitatii acestor tranzactii, temeiul de drept invocat de echipa de inspectie fiscala (art. 134¹ alin (1), art. 132² alin (1)) considerand-ul profund lipsit de just temei.

Echipa de inspectie fiscala nu consemneaza abateri ale societatii care sa indice ca dispunea de date care sa justifice presupunerea existentei unei nereguli sau a unei fraude in sfera TVA, pe lantul furnizorilor, in sensul jurisprudentei CEJ din cauzele conexe C-80/11 si C-142/11.

Se anexeaza contestatiei, in copie, decizia de impunere nr. X/2014, RIF nr. X/2014, certificatul de inregistrare in scopuri de TVA, confirmarea de primire a deciziei, contract de catering si o factura emisa de prestator.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice X au efectuat in perioada 13.11.2014 - 19.12.2014, o inspectie fiscala la S.C. XXX SRL, avand ca obiectiv solutionarea cererii de rambursare a taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.08.2014 - 31.08.2014. Din suma de X lei TVA solicitata la rambursare, s-a respins la rambursare suma de X lei si s-a aprobat la rambursare TVA in suma de X lei.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/2015, organele fiscale au stabilit TVA suplimentara in suma de X lei, motivele de fapt si de drept inscrise in decizie (RIF), fiind:

Suma TVA suplimentara	Motiv de fapt	Temei de drept fiscal/ Norme	Cod
X lei	Nu a colectat TVA aferenta bunurilor acordate cu titlu gratuit	Art. 128 alin. (4) lit. b); Art. 155 alin. (7);	

X lei	A dedus TVA care la momentul respectiv nu era exigibila	Art. 145 alin. 1 coroborat cu art. 134 alin. 2
-------	---------------------------------------------------------	------------------------------------------------

In RIF-ul din 2014 s-au prezentat pe larg constatările organelor de inspectie fiscala, aratandu-se in subsidiar si comportamentul fiscal inadecvat al furnizorilor aflati pe lantul de aprovizionare a achizițiilor efectuate de contestatatoare si indicile identificate.

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

1. Cu privire la suma de X lei TVA aferenta meselor servite gratuit

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta meselor servite cu titlu gratuit, considerand aceste operatiuni ca asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata in temeiul prevederilor art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, in conditiile in care din documentele aflate in dosarul contestatiei nu rezulta o alta situatie de fapt.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in suma de X lei, la nivelul taxei deduse, calculata asupra unei baze impozabile suplimentare in suma de X lei aferenta acordarii in mod gratuit a unor alimente procurate in regim de catering, catre diverse persoane, considerandu-se ca societatea avea obligatia autofacturarii acestora si a colectarii TVA.

In drept, potrivit prevederilor art. 125¹, art. 128 alin. (4) lit. b), art. 129 alin. (4) lit. b), art. 155 alin. (7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ART. 125¹ Semnificatia unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

*[...] 16. **livrare către sine** are înțelesul prevăzut la art. 128 alin. (4);*

*[...] 24. **prestarea către sine** are înțelesul prevăzut la art. 129 alin. (4);”*

“ART. 128 Livrarea de bunuri

[...] (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

*[...] b) **preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit**, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”*

“ART. 129 Prestarea de servicii

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

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

“ART. 155 Facturarea

[...](7) Persoana înregistrată conform art. 153 trebuie să autofactureze, în termenul prevăzut la alin. (15), fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii către sine.”

Din aceste prevederi legale rezulta ca exista obligatia colectarii/facturarii TVA, aferenta bunurilor mobile puse la dispozitia altor persoane in mod gratuit, considerate

livrare de bunuri catre sine, bunuri achizitionate cu deducerea taxei aferente. Prevederi legale asemanatoare exista si in cazul prestarii de servicii catre sine.

Se retine ca prin RIF-ul din 2014 organele de inspectie fiscala au constatat:

- in perioada 01.08.2014 - 31.08.2014, in baza unor facturi emise de catre SC X SRL pentru servicii de catering, societatea deduce TVA in suma de X lei;

- din documentele verificate a rezultat ca aceste servicii de catering reprezinta mese servite, gustari, si logistica aferenta, acordate unor persoane fizice, care nu sunt angajati ai SC XXX SRL, neavand cu acestia nici o relatie contractuala directa;

- in contractele incheiate cu prestatorii de servicii, pentru personalul pus la dispozitie, in unele cazuri se prevede obligatia beneficiarului SC XXX SRL de a asigura masa acestor persoane, in altele nu exista aceasta prevedere;

- prin contractele incheiate cu prestatorii nu se prevede numarul de persoane puse la dispozitie si implicit nici numarul meselor de oferit si valoarea acestora, astfel ca nu se pot compara cu sumele aprobate in bugetul de productie aprobat in prealabil si acceptat in final de catre client sumele facturate de furnizor. Astfel au putut servi masa si persoane care nu au legatura cu activitatea sau au putut fi facturate mese ce nu s-au servit cu aceasta ocazie, aspecte ce nu au putut fi verificate;

- obligatia de a acorda masa gratuita le revine angajatorilor la care angajatii presteaza munca in conditii speciale, in cazul de fata nu exista conditii speciale iar interesul derularii activitatii in conditii optime, si eventual acordarea mesei gratuite, apartine prestatorilor carora le apartine personalul, prestatori care au obligatia sa respecte clauzele contractuale.

Fata de cele prezentate organele de inspectie fiscala au concluzionat ca mesele servite de societate persoanelor fizice, in mod gratuit, constituie livrari de bunuri asimilate celor efectuate cu plata, pentru care societate a dedus TVA aferenta si simultan avea obligatia colectarii TVA aferenta acestor **livrari catre sine**.

Din argumentele contestatarei se retin cele referitoare la colectarea TVA, caci cele referitoare la dreptul de deducere a taxei nu sunt incidente, intrucat organele de inspectie fiscala au permis dreptul de deducere a taxei aferenta serviciilor de catering. Sustinerile contestatarei sunt ca nu avea obligatia de a colecta TVA deoarece:

- asigurarea meselor catre persoanele implicate in activitatea sa de productie nu este asimilata unor livrari de bunuri cu plata, aratandu-se prevederile pct. 7 alin (6) si (8) si pct. 6 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a art. 128 din Codul fiscal;

- temeiul de drept invocat de echipa de inspectie fiscala (art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal) este eronat intrucat "catering-ul" reprezinta o **prestare de servicii**, conform pct. 14² din Normele metodologice, iar temeiul de drept respectiv se refera la livrarea de bunuri.

Fata de sustinerile societatii se retine ca in solutionarea cauzei nu este relevanta si nici posibila incadrarea operatiuni gratuite (oferirea mesei catre persoane fizice) ca o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, operatiunea pentru care s-a stabilit TVA colectata suplimentara fiind cea derulata intre contestatara si persoanele fizice si nu cea dintre firma X SRL si societate, realitatea acestor operatiuni fiind pusa la indoiala de organele de inspectie fiscala pe baza indicilor identificate si prezentate in RIF. Astfel, nu exista documente din care sa rezulte modul in care s-au pus de societate gratuit la dispozitia persoanelor fizice alimentele si totodata, atat in cazul livrarilor gratuite de bunuri cat si in cazul prestarilor gratuite, asimilate livrarilor/prestarilor efectuate cu plata, catre sine, se impune colectarea TVA.

Pe de alta parte, chiar in normele metodologice invocate de contestatoare (*prevederile pct. 6 alin. (9) lit. c) din Normele metodologice de aplicare a art. 128 din Codul fiscal*) sunt exemplificate drept **livrari de bunuri** (si nu prestari de servicii), exceptate de la considerarea ca livrari catre sine, mesele calde servite minerilor. Deci

servirea mesei este asimilata unei livrari de bunuri astfel fiind incidente in cauza prevederile art. 128 din Codul fiscal, iar exceptia se refera la categorii speciale de personal pentru care prin lege se impune acordarea gratuita a hranei (a se vedea art.14 din Legea nr.319/2006 Legea securitatii și sanatatii in munca, unde se prevede: *“Alimentația de protecție se acordă în mod obligatoriu și gratuit de către angajatori persoanelor care lucrează în condiții de muncă ce impun acest lucru și se stabilește prin contractul colectiv de muncă și/sau contractul individual de muncă.”*). Totodata aceleasi norme metodologice de aplicare a art. 128 din Codul fiscal prevad ca “nu se incadreaza in aceasta categorie orice gratuitati acordate propriilor angajati **sau altor persoane**, daca nu exista nici o legatura cu desfasurarea in conditii optime a activitatii economice” ori **contestatara nu a probat nici macar cine au fost beneficiarii meselor servite ca sa se poata analiza astfel legatura cu desfasurarea in conditii optime a activitatii economice**. Inseram prevederile art. 128 alin. (8) din Codul fiscal si ale normelor metodologice de aplicare:

Codul fiscal:

“Art. 128 [...] (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

[...] e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin HG nr. 44/2004:

“6. [...] (9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal:

*[...] c) bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit, altele decât cele prevăzute la lit. a) sau b), pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice. În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: **masa caldă pentru mineri**, echipamentul de protecție și uniformele de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. **Nu se încadrează în această categorie orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane**, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură.”*

In privinta sustinerilor de fapt ale contestatarei, la dosarul contestatiei nu s-au depus inscrisuri din care sa rezulte obligatia societatii de a asigura masa pentru persoanele implicate in productia cinematografica, numarul persoanelor si meselor servite aferente fiecarui proiect, bugetele aprobate de fiecare client, faptul ca s-a facturat clientilor productiilor cinematografice si contravaloarea meselor servite. Desi in contractul depus se fac referiri la inscrisuri precum comanda emisa de beneficiar cu 5 zile inaintea prestarii serviciului, oferta de pret, aceste documente nu s-au depus la dosarul contestatiei.

S-a depus de contestatoare copia unei facturi din 15.08.2014 in valoare fara TVA de X lei, contractul nr. X si o anexa la contract. Factura din 15.08.2014 este emisa pentru “servicii catering cf. Anexa 9”, existand si mentiunea “film sons of liberty”. Anexa nr. 9 la contract nr. X prevede locatiile in care se servea masa (Buftea, Branesti, Calugareni), pretul pe meniu, numar de persoane servite.

Din factura mentionata, anexa nr. 9 la factura si celelalte documente aflate la dosar rezulta ca societatea a suportat costul cu masa servita unor persoane cu care nu a

avut legaturi contractuale directe, nefiind angajatii societatii ci eventual personal pus la dispozitie de alte societati prestatoare. Astfel aceste persoane au primit gratuit mesele servite din partea S.C. XXX SRL. Raportat la prevederile Codului fiscal rezulta ca situatia se incadreaza in prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) privind livrarile catre sine. In acelasi timp nu se poate stabili ca ar fi aplicabile prevederile exceptiilor prevazute de art. 128 alin. (8) lit. e), privind situatiile in care nu se considera ca nu are loc o livrare de bunuri, deoarece contestatoarea nu a depus documente care sa dovedeasca *legătură meselor servite gratuit cu desfășurarea în condiții optime a activității economice*, respectiv contracte sau alte acte incheiate cu prestatorii si beneficiarii care sa dovedeasca sustinerile referitoare la: numarul persoanelor implicate in productiile realizate; obligatia suportarii costului meselor servite si ca acestea nu au fost incluse in bugetele negociate cu prestatorii pe baza carora acestia i-au emis facturile de prestari servicii; includerea costului meselor servite in bugetele aprobate de clienti pe baza carora le-a emis acestora facturile privind productia sa cinematografica; documente din care sa rezulte ca servirea meselor gratuite a avut loc catre persoane implicate in productiile realizate.

Nedepunerea unor inscrisuri doveditoare nu permite organului de solutionare a contestatiei analiza incadrarii in exceptiile invocate. Se retine ca societate nu face dovada sustinerilor sale referitoare la refacturarea meselor servite, cum ca acestea au fost oferite gratuit in scopul desfasurarii activitatii sale economice ceea ce ar impune analiza incadrarii in exceptiile prevazute la art. 128 alin. (8) din Codul fiscal si normele metodologice de aplicare, de la considerarea ca livrari catre sine.

În speta sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d), si art. 213 alin (1) si (5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ Art. 206 Forma și conținutul contestației

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

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;”*

“Art. 213 Soluționarea contestației

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

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, sa anexeze contestatiei inscrisurile doveditoare, organul de solutionare analizand contestatia si in functie **de documentele existente la dosarul cauzei.**

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 „cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(...)” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

precum și de art. 65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Societatea a invocat în favoarea sa o prevedere legală constând într-o excepție de la regula. **Excepțiile sunt de strictă interpretare (*exceptio est strictissimae interpretationis*)**; normele de excepție trebuie să-și găsească o aplicatie numai la ipotezele la care se referă neputând fi extinse la alte cazuri. Tocmai de aceea societatea avea cu atât mai mult obligația de a dovedi încadrarea întocmai în aceste prevederi exprese, excepțiile fiind de stricta interpretare și nefiind permisă extinderea lor prin analogie.

Cum contestatara nu a depus documente care să probeze: motivele sale privind acordarea meselor gratuite, înțelegerile cu furnizorii de personal și beneficiarii serviciilor prestate privind servirea meselor gratuite și refacturarea acestora, nu pot fi reținute ca întemeiate argumentele societății cu privire la aceste aspecte.

Asa fiind nu se poate reține ca societatea a dovedit o altă situație decât cea reținută de organele de inspecție fiscală, privind obligația colectării TVA, contestația **urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA stabilita suplimentar in suma de X lei.**

2. Cu privire la suma de X lei TVA aferenta achizițiilor de la furnizori ce nu au declarat aceste livrari

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis dreptul de deducere pentru TVA aferent unor achizitii, pe motiv ca nu a intervenit exigibilitatea acestuia, in conditiile in care din documentele aflate in dosarul contestatiei nu rezulta cu claritate motivele considerarii TVA ca neexigibila.

In fapt, prin decizia de impunere nr. X/2015, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice X in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/2015 s-a considerat nedeductibila TVA dedusa de societate, in suma de X lei, *“care la momentul respectiv nu era exigibil”.*

In drept, in raport de temeiurile de drept indicate de organele de inspectie fiscala se retin prevederile art. 134 alin. (1) si alin. (2), art. 134¹ alin. (1), art. 134² alin. (1) si alin. (2), art. 145 alin. (1) din Legea 571/2013, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“Art. 134. - (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

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

“Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

“Art. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

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

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

“Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”

Astfel dreptul de deducere este conditionat de exigibilitatea taxei. **Exigibilitatea taxei intervine** la data la care are loc faptul generator, respectiv **la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor sau la data emiterii facturii**, cand factura se emite inainte de livrare/prestare.

Drept constatarii, ce au determinat aceasta incadrare, s-a consemnat in raportul de inspectie fiscala ca TVA dedusa in suma de X lei provine din facturi de achizitii (“inregistrate in evidentele contabile pe costuri”) care la rubrica furnizor mentioneaza denumirea unor furnizori; in privinta acestor furnizori din consultarea bazei de date ANAF rezulta ca societatile in cauza nu au depus la organul fiscal declaratia fiscala D300 (decontul de TVA) si declaratia informativa D394 (declaratie privind livrarile si achizitiile interne) .

Coroborand prevederile legale anterior inserate cu constatariile inscrise in RIF rezulta ca organele de inspectie fiscala au considerat operatiunile neexigibile intrucat livrarile de bunuri sau prestarile de servicii consemnate in facturile de achizitii din care s-a dedus TVA nu erau livrate/prestate la data deducerii TVA. Astfel organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeclararea unor operatiuni de catre furnizori/prestatori prin declaratiile D300 si/sau D394 echivaleaza, in realitate, cu nelivrarea bunurilor sau neprestarea serviciilor consemnate in facturi, ceea ce atrage faptul ca taxa nu a devenit exigibila, ceea ce nu permite beneficiarului deducerea taxei. Aceasta situatie retinuta de organul fiscal, cum ca nedeplinirea declaratiilor implica neexigibilitatea taxei, nu este reglementata expres, ca atare, de Codul fiscal si normele metodologice de aplicare. Nu se poate retine alta interpretare a consemnarilor organului fiscal, decat cea referitoare la nelivrarea bunurilor sau neprestarea serviciilor, atata timp cat chiar articolul 134² din Codul fiscal, retinut ca temei de drept de organul de inspectie fiscal, prevede la alineatul (2) ca exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

Nedepunerea unor declaratii fiscale sau nedeclararea unor operatiuni poate avea cauze multiple si constituie, in primul rand o culpa a celor obligati la depunerea acestor declaratii, respectiv furnizorii inscrise in facturile respective. Pentru a se inlatura dreptul de

deducere al cumparatorului trebuie dovedita culpa acestuia in cauza, respectiv asa cum in mod repetat s-a stabilit in practica Curtii Europene de Justitie prin interpretarea legislatiei comunitare referitoare la TVA, cum ca acesta a stiut sau ar fi trebuit sa stie de existenta unei fraudari a taxei. Ori organele de inspectie fiscala, exceptand verificarea bazei de date ANAF, care este o baza de uz intern si nu public, agentii economici neavand acces la aceste informatii, s-au limitat la constatarea nedeclararii operatiunilor de catre emitentii inscrisi in facturi, fara a efectua investigatii suplimentare privind realitatea operatiunilor consemnate, precum initierea unor controale la furnizorii inscrisi, modul de decontare a facturilor, detinerea de catre beneficiar a unor documente care sa ateste sau nu realitatea achizițiilor in cauza sau alte verificari de specialitatea si competenta inspectiei fiscale. Dealtfel, asa cum se observa din analiza efectuata, nici modul sumar si incomplet de consemnare a constatarilor in actele administrativ fiscale contestate, nu permite o intelegere clara a motivelor de fapt si temeiurilor de drept ce au stat la baza neadmiterii dreptului de deducere, organul de solutionare a contestatiilor trebuind sa lamureasca prevederile legale incidente si motivele de fapt retinute in actele administrative contestate, pentru a crea o imagine clara a situatiei stabilite de organele de inspectie fiscala.

Pe de alta parte, in efectuarea inspectiei fiscale trebuiesc efectuate constatari complete privind starea de fapt fiscala.

În conformitate cu art. 94 alin. (1) si (2), art. 105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 94 Obiectul și funcțiile inspectiei fiscale

(1) Inspectia 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) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei 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.”

"Art. 105. - (1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz", iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".

Se retine că, potrivit normelor legale sus-citate, organul de inspectie fiscala are obligatia de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, de a determina corect situația fiscala a contribuabilului, avand in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. Organele de inspectie fiscala au obligatia sa depună toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul lor activ, fiind

indreptatite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în vederea stabilirii realității și legalității tranzacțiilor .

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.**

102.2. Când este necesar, **organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspecției.** Dispozițiile art. 54 din Codul de procedura fiscală sunt aplicabile.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală".

În Instrucțiunile privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală se precizează:

"Capitolul III - Constatări fiscale

Pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale se vor avea în vedere și se vor cuprinde în constatări următoarele:

[...]

2. *Obiective minimale avute în vedere*

În acțiunea de inspecție fiscală se vor avea în vedere următoarele obiective minimale:

- verificarea realității declarațiilor fiscale și informative în corelație cu datele din evidența contabilă, registrele societății sau orice alte documente justificative existente în societate ori obținute prin controale încrucisate, precum și cu alte declarații depuse în conformitate cu legea specială;

- verificarea existenței contractelor și modul lor de derulare, în vederea determinării tuturor operațiunilor impozabile realizate de contribuabil, inclusiv identificarea faptică a surselor generatoare de venit;

- verificarea înregistrării tuturor veniturilor aferente activității desfășurate;

- verificarea utilizării documentelor cu regim special, pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2007. După această dată se va verifica modul de alocare și gestionare a documentelor fiscale conform prevederilor legale;

- **verificarea modului de înregistrare a cheltuielilor aferente obținerii veniturilor, precum și a tratamentului fiscal al acestora;**

- verificarea corectitudinii sumelor utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contribuțiile datorate.

3. *Baza de impunere*

A. În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impunere, se vor menționa:

- **elementele identificate în activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere;**

- **punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului;**

- **consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;**

- modul de calcul al bazei impozabile și stabilirea eventualelor diferențe, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției stabilite suplimentar. Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;

- calculul obligațiilor fiscale accesorii la diferențele de impozite, taxe sau contribuții stabilite de inspecția fiscală;

- stabilirea responsabilitatilor pentru aplicarea sau determinarea eronata a bazei impozabile si efectuarea de propuneri pentru sanctionare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

In concluzie, organul de inspectie fiscala nu a efectuat verificari din care sa rezulte constatari complete, in privinta operatiunilor pentru care nu s-a admis la deducere TVA aferenta si nici nu a prezentat detaliat in continutul raportului de inspectie fiscala motivele de fapt ce au determinat incadrarea legala efectuata, respectiv neadmiterea dreptului de deducere datorita neintervenirii exigibilitatii taxei,

Avand in vedere cele anterior prezentate urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca:

"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare".

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din Instructiunile de aplicare ale art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin OPANAF 2906/2014;

"11.5. În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii. "

Pe cale de consecinta, **se va desfiinta decizia contestata cu privire la TVA neadmisa la deducere in suma de X lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la noi verificari si o noua analiza pentru stabilirea tratamentului fiscal corespunzator tranzactiilor in cauza, avand in vedere prevederile legale aplicabile spetei si retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 125¹, art. 128 alin. (4) lit. b), art. 129 alin. (4) lit. b), art. 134, art. 134¹, art. 134², art. 145 alin. (1), art. 146 alin. (1) lit.a), art. 155 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004; art. 7 alin. (2), art. 94 alin. (1) si (2), art. 105, art. 206 alin. 1 lit. d), art. 213 alin. (1), art. 216 alin. (1) si alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura

fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 11.5, 11.6 si 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF 2906/2014.

DECIDE

1. Respinge, în parte, ca neintemeiata contestatia formulata de S.C. XXX SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/2015 pentru TVA stabilita suplimentar in suma de X lei.

2. Desfiinteaza, în parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/2015, pentru suma de X lei, reprezentand TVA stabilita suplimentar, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni, de la data comunicarii, la Tribunalul X.

Director General