



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5, .X., CP
050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 298 / 2015
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A-SLP 993/15.05.2015

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./08.05.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A-SLP 993/15.05.2015, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** din .X., .X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. .X., prin Cabinet avocat .X. cu sediul în .X. – .X., str. .X., conform Împuternicirii avocațiale .X., anexată în original la dosarul cauzei, sediu la care SC .X. SRL solicită comunicarea tuturor actelor de procedură.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-CJ .X./19.03.2015 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CJ .X./19.03.2015 de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr. F-CJ .X./19.03.2015, a fost comunicată societății la data de 24.03.2015, potrivit mențiunii olografe aplicată pe titlul de creanță

menționat mai sus, iar contestația a fost înregistrată la data de 24.04.2015 potrivit ștampilei aplicată de Registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

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

I. SC .X. SRL din .X.testă Decizia de impunere nr. F-CJ .X./19.03.2015 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:

În măsura în care documentele contabile au fost preluate de organele de urmărire penală și ulterior puse parțial la dispoziția organelor de inspecție fiscală, societatea se află în imposibilitatea de a se apăra cu privire la aceste documente.

Prin constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală s-a adus atingere principiului rolului activ al organelor fiscale, principiu ce ar fi trebuit să stea la baza procedurii de inspecție fiscală.

Societatea susține că nu i s-a comunicat avizul de inspecție fiscală nici la domiciliul fiscal, nici la domiciliul reprezentantului fiscal, deși prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că acesta a fost emis la data de 03.11.2014 și comunicat SC .X. SRL, fără să se precizeze în ce locație a fost comunicat sau modalitatea de comunicare.

Lipsa comunicării avizului de inspecție fiscală conduce la anularea întregii proceduri de inspecție fiscală și a actelor ulterioare întocmite ca urmare a desfășurării acestei proceduri cu nerespectarea dispozițiilor imperative prevăzute de lege.

Astfel, prin nerespectarea prevederilor art. 101 alin.(1), art. 102 alin.(1) lit.b, art. 44 alin.(2) și alin.(5) din Codul de procedură fiscală, a fost încălcat dreptul la apărare al societății, aceasta fiind lipsită și de posibilitatea solicitării unei amânări a procedurii.

Având în vedere prevederile art. 98 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, în lipsa unei motivări care să indice aspectele care au determinat extinderea perioadei verificate, societatea susține că nu există un temei legal pentru care să se efectueze verificări anterior celor 3 ani fiscali. Motivele pentru care s-ar fi dispus extinderea perioadei de verificare nu numai că trebuiau introduse în raportul de inspecție fiscală, ci trebuiau

communicate societății printr-un nou aviz de inspecție fiscală, aviz de extindere care nu a fost realizat.

Astfel, perioada care în mod legal trebuia avută în vedere la realizarea raportului de inspecție fiscală și emiterea deciziei de impunere este cea cuprinsă între 28.10.2011 – 28.10.2014. Efectuarea inspecției fiscale și pentru perioada anterioară datei de 28.10.2011 a creat societății un prejudiciu care nu poate fi remediat decât prin anularea deciziei de impunere și a actelor care au stat la baza emiterii acesteia.

Totodată, având în vedere faptul că există acte de inspecție fiscală anterioare începerii procedurii de inspecție fiscală, aspect dovedit cu procesele verbale de control încrucișat încheiate în datele de 15.09.2014, 07.07.2014, 13.05.2014 și 29.07.2014, societatea precizează că actele de inspecție fiscală efectuate anterior demarării procedurii de inspecție fiscală nu pot sta la baza emiterii deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală efectuat anterior.

În consecință, SC .X. SRL susține că orice constatări și obligații de plată stabilite suplimentar care au avut la bază aceste acte efectuate în mod nelegal sunt nule. Această nulitate atrage și nulitatea deciziei de impunere atacată cu privire la obligațiile de plată stabilite și constatările efectuate prin actele de inspecție realizate nelegal.

În ceea ce privește TVA colectată:

Referitor la relația cu SC .X. SRL, contestatarul susține că mărfurile care au făcut obiectul facturilor nr. .X./06.12.2010 și nr. .X./01.12.2010 au fost preluate de angajații acestei societăți și transportate în .X.. Astfel, lipsa documentelor de transport din partea SC .X. SRL se datorează faptului că transportul mărfurilor era realizat de cumpărătorul SC .X. SRL, iar avizele de însoțire a mărfii se regăsesc în contabilitatea acestuia, fiind întocmite de această societate.

În concluzie, societatea susține că operațiunile reflectate în facturile menționate de organele de inspecție fiscală nu sunt operațiuni interne, ci operațiuni intracomunitare în sensul art. 130¹ alin.(1) din Codul fiscal.

Referitor la relația cu SC .X. SRL, contestatarul susține că această societatea a fost înființată la data de 13.06.2011, atribuindu-i-se încă de la acea dată un cod de înregistrare în scopuri de TVA. Din certificatul de atribuire a codului de înregistrare în scopuri de TVA și/sau a codului fiscal, se poate observa că această societate a dobândit codul de înregistrare în scopuri de TVA .X. la data de 13.06.2011.

Nu poate fi imputat SC .X. SRL nerespectarea de către SC .X. SRL a obligației de a se înregistra în Registrul operatorilor Intracomunitari, în măsura în care aceasta nu figura în registru în perioada analizată.

Potrivit jurisprudenței europene, dacă sunt îndeplinite condițiile de fond pentru a putea beneficia de scutirea de TVA, condiția formală a deținerii unui cod valabil de TVA trebuie înlăturată.

Societatea precizează că toate documentele contabile au fost ridicate de organele de urmărire penală ca urmare a efectuării perchezițiilor. Printre aceste documente se aflau contractele ex works încheiate cu SC .X. SRL, potrivit cărora marfa era pusă la dispoziția cumpărătorului într-un depozit în .X.. În acel moment dreptul de proprietate și riscurile se transferau în sarcina cumpărătorului.

Prin urmare, contestatarul susține că nu deține contracte de transport sau CMR-uri din care să rezulte că marfa părăsea teritoriul României și era livrată în China, deoarece marfa era transportată direct din China în .X. de către cumpărător.

În ceea ce privește TVA deductibilă:

Singura cerință formală prevăzută de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este emiterea unei facturi în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal. În contradicție cu susținerile organelor de inspecție fiscală, factura reprezintă document justificativ în măsura în care în cadrul acesteia este trecut codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Invocând jurisprudența europeană societatea precizează că dreptul de deducere prevalează în situația în care condițiile de fond ale acestui drept sunt îndeplinite, însă condițiile de formă nu ar fi îndeplinite.

De asemenea, societatea invocă prevederile art. 148 alin.(2) din Constituția României și principiul priorității dreptului european față de dreptul național.

În ceea ce privește relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL, contestatarul susține că această societate și-a desfășurat activitatea și ulterior datei de 30.04.2012, fapt dovedit prin fișele clienți jurnalul de vânzări.

Potrivit pct.46 alin.(1) din Normele de aplicare a Codului fiscal, facturile au calitatea de document justificativ în măsura în care este trecut codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. Or, acesta se regăsește în cadrul fiecărei facturi analizate.

În ceea ce privește procesul verbal de compensare tripartit, societatea precizează că nerespectarea dispozițiilor OUG nr.77/1999 și HG

nr. 685/1999 este sancționată de lege cu o amendă contravențională nu cu nulitatea operațiunii de compensare.

În ceea ce privește relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL, contestatarul precizează că nedeclararea sau declararea cu întârziere a TVA colectată sau dedusă de către cocontractant nu poate fi imputată SC .X. SRL.

De asemenea, contestatarul precizează faptul că în speță exigibilitatea TVA a intervenit la data emiterii facturii de avans nr..X./10.01.2013, precum și faptul că facturile au calitatea de document justificativ, argument prezentat anterior.

Totodată, în ceea ce privește procesul verbal de compensare tripartit, societatea prezintă argumentele mai sus precizate cu privire la nerespectarea dispozițiilor OUG nr.77/1999 și HG nr. 685/1999.

În ceea ce privește relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL, contestatarul precizează că regularizarea avansurilor poate opera doar în măsura în care cocontractantul își respectă obligațiile contractuale și livrează marfa/prestează serviciul sau returnează avansul. Însă în măsura în care este refuzată îndeplinirea obligațiilor contractuale cât și returnarea avansului, acest aspect nu poate fi imputat SC .X. SRL. În acest caz exigibilitatea TVA a intervenit la emiterea celor două facturi de avans.

În ceea ce privește relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL, contestatarul precizează că hala care a făcut obiectul contractului încheiat cu această societate și pentru care a fost emisă factura nr..X./10.04.2012, urma să fie sediul social al SC .X. SRL, astfel că aceasta era destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, contestatarul precizează că factura fiscală respectă dispozițiile art.155 din Codul fiscal, aceasta reprezentând document justificativ.

De asemenea, societatea prezintă argumentele referitoare la regularizarea avansurilor, mai sus menționate.

În ceea ce privește relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL, contestatarul precizează că în măsura în care această societate nu a putut justifica în fața organelor de inspecție fiscală proveniența mărfurilor, acest aspect nu poate conduce la considerarea ca nereală a operațiunii ulterioare dintre SC .X. SRL și această societate.

De asemenea, contestatarul susține că din balanța întocmită de SC .X. SRL pentru luna octombrie 2013 și fișa de cont aferentă perioadei ianuarie 2012 – noiembrie 2013 rezultă scăderea stocului de marfă ca

urmare a livrării acesteia către SC .X. SRL. Astfel, societatea susține că la momentul livrării mărfurilor a intervenit și exigibilitatea TVA.

În ceea ce privește relațiile comerciale desfășurate cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL contestatarul precizează că facturile au calitatea de document justificativ, iar exigibilitatea TVA a intervenit la data emiterii facturilor de avans.

De asemenea, în cazul SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL societatea precizează că neîndeplinirea de către partenerul comercial a obligațiilor sale declarative nu poate fi imputat SC .X. SRL.

Referitor la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL, contestatarul prezintă argumentele referitoare la regularizarea avansurilor, mai sus menționate.

În ceea ce privește relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL, contestatarul prezintă argumentele referitoare la faptul că facturile au calitatea de document justificativ și la regularizarea avansurilor.

Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL, contestatarul prezintă argumentele referitoare la regularizarea avansurilor, precizând și faptul că față de factura nr. .X./03.06.2013 emisă de această societate, s-au emis în perioada 11.06.2013 – 08.09.2014 un număr de 15 facturi prin care s-a stornat în totalitate factura inițială, ultima factură emisă și neluată în considerare de organele de inspecție fiscală fiind factura nr..X./08.09.2014, astfel că societatea nu a obținut niciun avantaj fiscal.

Referitor la relațiile comerciale desfășurate cu societățile mai sus menționate, contestatarul susține și faptul că se află în imposibilitatea de a prezenta alte acte contabile referitoare la acest furnizor, având în vedere că acestea au fost ridicate de organele de urmărire penală.

În ceea ce privește relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL, contestatarul precizează că organele de inspecție fiscală au anulat în mod nejustificat dreptul de deducere a TVA pentru facturile la care se face referire în cadrul regularizărilor deconturilor de TVA.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-CJ .X./19.03.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-CJ .X./19.03.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele:

În ceea ce privește TVA deductibilă:

Referitor la relațiile derulate de contestatar cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că facturile emise în numele acestor societăți nu reflectă operațiuni economice reale, neavând calitatea de document justificativ în sensul art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr. 82/1991.

Prin înregistrarea în evidența contabilă a TVA deductibilă înscrisă în facturile emise de aceste societăți, s-a constatat încălcarea prevederilor art.145 alin.(1) și art.146 alin.(1) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la relațiile derulate de contestatar cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește decontarea facturilor de avans emise de aceste societăți nu au fost identificate plăți către acestea. Astfel, în cazul SC .X. SRL și SC .X. SRL nu au putut fi identificate serviciile sau bunurile la care se face referire în facturile de avans sau contractele în baza cărora au fost emise facturile, iar în cazul SC .X. SRL, până la data radierii societății (13.03.2013) nu au fost livrate bunuri către SC .X. SRL, constatându-se încălcarea prevederilor art.145 alin.(2) lit.a și art.146 alin.(1) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, s-a constatat că avansurile nu au fost regularizate, fie prin efectuarea unor livrări de bunuri sau prestări de servicii, fie prin stornarea acestora.

Referitor la relațiile derulate de contestatar cu SC .X. SRL, s-a constatat că facturile de avansuri emise de aceasta către SC .X. SRL nu pot dobândi calitatea de document justificativ conform art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991 deoarece nu respectă prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Prin urmare, SC .X. SRL nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA conform art.146 alin.(1) lit.a din Codul fiscal întrucât nu au fost identificate bunurile și serviciile care ar fi destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile conform art. 145 alin.(2) lit.a din același act normativ.

De asemenea, s-a constatat că aceste avansuri nu au fost regularizate, fie prin efectuarea unor livrări de bunuri sau prestări de servicii, fie prin stornarea acestora.

Referitor la relațiile derulate de contestatar cu SC .X. SRL, s-a constatat că înregistrarea și declararea cu semnul minus a TVA deductibilă în luna aprilie 2014 nu influențează constatările organelor de inspecție

fiscală, ci reprezintă o justificare în explicarea regularizărilor TVA deductibilă efectuate de SC .X. SRL prin deconturile de TVA.

Cu privire la aceste regularizări, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă TVA deductibilă regularizată fără documente legale fiind încălcate prevederile art. 147¹ alin.(1) și alin.(2), art.156 alin.(1) și art. 156² alin.(2) din Codul fiscal.

În ceea ce privește TVA colectată:

Referitor la relația derulată de contestatar cu SC .X. SRL .X., s-a constatat că deși această societate deține un cod valid de TVA, nu au fost identificate în actele contabile CMR-uri care să ateste părăsirea mărfurilor din România și recepția acestora în .X., contracte de transport sau plata vreunui transport.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că prin emiterea acestor facturi au fost efectuate livrări interne pentru care SC .X. SRL nu a colectat și plătit TVA la bugetul de stat, fiind încălcate prevederile art. 140 alin.(1) din Codul fiscal.

Cu privire la relația derulată de contestatar cu SC .X. .X., s-a constatat că scutirea de TVA aplicată de SC .X. SRL pentru serviciile de publicitate facturate către această societate nu este justificată întrucât nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală contracte încheiate cu SC .X. .X. din care să reiasă natura serviciului prestat, locul unde sunt puse la dispoziția beneficiarului aceste servicii și nici documente din care să reiasă calitatea de persoană impozabilă a partenerului .X.n.

Referitor la relațiile derulate de contestatar cu .X. și SC .X. LTD, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.11 alin. (1) din Codul fiscal, nu au luat în considerare aceste tranzacții întrucât nu au un conținut economic real.

Urmare constatărilor efectuate la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Procesul verbal nr. .X./25.02.2015 ale căror constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-CJ .X./19.03.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în vederea verificării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele

existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

ASPECTE PROCEDURALE

A. În ceea ce privește argumentele societății cu privire la faptul că în măsura care documentele contabile au fost preluate de organele de urmărire penală și ulterior puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală parțial, se află în imposibilitatea de a se apăra cu privire la documentele care au fost preluate de organele de urmărire penală și care nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală sau care au fost pierdute pe acest circuit, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. F-CJ .X./19.03.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna mai 2014 o parte din documentele societății au fost ridicate de către IPJ .X. – Serviciul de Investigare a Fraudelor, iar din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către organele de poliție, s-a constatat că pentru perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 14.04.2014 – 28.10.2014 nu s-au regăsit toate documentele justificative, înscrisurile și informațiile necesare stabilirii consecințelor fiscale rezultate ca urmare a activității desfășurate de SC .X. SRL.

Astfel, având în vedere documentele și înscrisurile constatate lipsă, precum și imposibilitatea de a obține, de la persoane împuternicite ale SC .X. SRL, informații cu privire la activitatea desfășurată de aceasta, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, în conformitate cu prevederile art. 52 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală, în data de 22.01.2015, au solicitat societății următoarele: pentru perioadele 01.07.2012 – 31.12.2013 și 01.01.2014 – 28.10.2014, toate actele și documentele contabile, respectiv balanțele de verificare, jurnalele de vânzări, jurnalele de cumpărări, pentru perioada 14.04.2010 – 28.10.2014, facturile emise de SC .X. SRL, iar pentru perioada mai 2013 – septembrie 2014, documentele care au stat la baza înregistrării regularizărilor în deconturile de TVA.

Până la termenul stabilit pentru prezentarea acestor documente, respectiv 05.02.2015, societatea nu a dat curs solicitărilor organelor de inspecție fiscală, nefiind prezentate acestora niciunul din documentele solicitate.

La data de 04.02.2015, SC .X. SRL, reprezentant fiscal al SC .X. SRL, a comunicat organelor de inspecție fiscală faptul că nu are posibilitatea de a prezenta documentele solicitate deoarece urmare efectuării unei percheziții au fost ridicate de la sediul societății de contabilitate.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului toate documentele aferente perioadei verificate și care nu au fost regăsite printre actele ridicate de organele de poliție, inclusiv documente aferente perioadei ulterioare percheziției efectuate, precum și documente care nu au avut legătură cu efectuarea acestei percheziții, însă acestea nu au fost prezentate de societate, deși potrivit art. 56 alin. (1) din Codul de procedură fiscală:

“În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

Având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute nici argumentele societății cu privire la faptul că *au fost încălcate prevederile art. 7 alin. (3) din Codul de procedură fiscală referitor la principiul rolului activ al organelor de inspecție fiscală*, întrucât urmare demersurilor și constatărilor efectuate acestea și-au exercitat rolul activ conferit de Codul de procedură fiscală.

B. În ceea ce privește argumentele contestatarii referitoare la faptul că lipsa comunicării avizului de inspecție fiscală conduce la anularea întregii proceduri de inspecție fiscală și a actelor ulterioare întocmite ca urmare a desfășurării acestei proceduri cu nerespectarea dispozițiilor imperative prevăzute de lege, fapt ce a condus la încălcarea dreptului societății la apărare, societatea fiind lipsită și de posibilitatea solicitării unei amânări a datei de începere a inspecției fiscale, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

La data de 03.11.2014, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a emis Avizul de inspecție fiscală nr. F-CJ .X. pentru contribuabilul SC .X. SRL, anexat în copie la dosarul cauzei, prin care acesta a fost informat cu privire la faptul că începând cu data de 20.11.2014 va face obiectul unei inspecții fiscale având ca obiective „verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în perioada 14.04.2010 – 28.10.2014”.

De asemenea, așa cum rezultă din avizul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au transmis societății și un exemplar al Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabilului pe perioada desfășurării inspecției fiscale.

Așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei, avizul de inspecție fiscală nr. F-CJ .X./ 03.11.2014 a fost transmis la sediul reprezentantului fiscal al SC .X. SRL, respectiv la SC .X. SRL, în localitatea .X. și primit de acesta, sub semnătură, la data de 06.11.2014.

Având în vedere că societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Registrul unic de control, în baza art.102 alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acestea au procedat la întocmirea unui Proces verbal de constatare a datei de începere a inspecției fiscale, anexat în copie la dosarul cauzei, prin care s-a menționat că data începerii inspecției fiscale este data de 27.11.2014.

Acest proces verbal a fost transmis de asemenea reprezentantului fiscal al SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL, în localitatea .X., și primit de acesta sub semnătură, la data de 16.12.2014, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că societatea a avut cunoștință atât despre obiectivele inspecției fiscale, cât și despre data începerii inspecției fiscale.

C. În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia *efectuarea inspecției fiscale și pentru perioada anterioară datei de 28.10.2011 a fost realizată cu încălcarea dispozițiilor art.98 alin. (1) și alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la extinderea inspecției fiscale pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, organul de soluționare a contestației reține:*

Art. 91 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.”,

iar potrivit art.98 din același act normativ:

“(1) Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspekției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că, în cazul altor categorii de contribuabili decât contribuabilii mari inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Pentru această categorie de contribuabili, inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe o perioadă de 5 ani, dacă este identificată cel puțin una dintre situațiile prevăzute de art.98 alin.(3) din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționate.

Or, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, în cazul de față, organele de inspekție fiscală au identificat situația referitoare la existența indicilor privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, având în vedere că la data emiterii avizului de inspekție fiscală, respectiv 03.11.2014, aveau cunoștință de Procesul verbal încheiat în data de 15.09.2014 la SC .X. SRL, anexat în copie la dosarul cauzei, care a avut ca obiect verificarea realității operațiunilor desfășurate între această societate și SC .X. SRL. Urmare încheierii procesului verbal a fost propusă includerea SC .X. SRL în lista contribuabililor inactivi. Astfel, societatea a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 28.10.2014 ca urmare a nefuncționării la domiciliul fiscal.

Se reține că prin procesul verbal mai sus menționat au fost efectuate constatări cu privire la faptul că SC .X. SRL a înregistrat TVA deductibilă în sume foarte mari de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL,

SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, elementele comune ale acestora fiind următoarele:

- domnul .X. deținea semnătura digitală pentru aceste societăți și a avut împuternicire pe conturile acestor societăți
- modalitatea de decontare a fost numerar sau procese verbale de compensare
- achizițiile de la aceste societăți nu apar în declarațiile 394 ale societăților respective.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că există posibilitatea ca tranzacțiile înscrise în facturile provenite de la societăți controlate de domnul .X., asociat al SC .X. SRL, să nu fie reale, iar dreptul de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni să fie exercitat în mod nelegal. În ceea ce privește serviciile facturate de aceste societăți sau avansurile încasate de la SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, acestea au fost înregistrate ca achiziții și la SC .X. SRL, societate la care este acționar SC .X. SRL.

Se reține că operațiunile desfășurate de contestatar cu societățile furnizoare anterior menționate au făcut obiectul inspecției fiscale consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./19.03.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

În consecință, întrucât la data emiterii avizului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală aveau indicii cu privire la diminuarea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, se reține că în mod legal inspecția fiscală a fost extinsă pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe o perioadă de 5 ani, perioada supusă verificării menționată în avizul întocmit înaintea desfășurării inspecției fiscale, fiind 14.04.2010 – 28.10.2014.

D. În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia la întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F-CJ .X./19.03.2015 și a deciziei de impunere contestată au fost utilizate constatările efectuate în cadrul altor proceduri de inspecție fiscală, consemnate prin procese verbale, societatea solicitând nulitatea acestora, precum și a deciziei de impunere contestată, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât la stabilirea TVA aferentă operațiunilor desfășurate de societate, organele de inspecție fiscală, au analizat și documentele justificative și evidențele contabile ale SC .X. SRL, puse la dispoziție de către IPJ .X. – Serviciul de Investigare a Fraudelor, iar inspecția fiscală a avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care au fost relevante pentru impunere, potrivit art. 105 din Ordonanța

Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că potrivit art. 49 din același act normativ:

“(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Astfel, ținând cont de aceste prevederi legale, întrucât procesele verbale de control încrucișat la care societatea face referire au fost relevante în stabilirea stării de fapt fiscale, acestea în mod legal au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor fiscale.

În ceea ce privește solicitarea nulității atât a Deciziei de impunere nr. F-CJ .X./19.03.2015, contestată, cât și Raportul de inspecție fiscală nr. F-CJ .X./19.03.2015, care a stat la baza emiterii acesteia, pentru motivele mai sus menționate, se reține că prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a reglementat în mod expres la art.46 condițiile de nulitate a actului administrativ fiscal, astfel:

"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.[...]"

Prin urmare, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a

obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Or, în cazul în speță, actul administrativ fiscal conține toate elementele expres prevăzute de legiuitor.

Având în vedere că argumentele de natură procedurală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor urmează a se investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./19.03.2015.

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de diverși furnizori reprezentând achiziții de bunuri și servicii cât și avansuri pentru servicii și produse publicitare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri și servicii facturate de diverși furnizori, astfel:

- TVA aferentă serviciilor de curățenie facturate de SC .X. SRL în perioada supusă verificării, respectiv 14.10.2010 – 28.10.2014, precum și TVA înscrisă în factura nr. .X./10.07.2013 emisă de același furnizor, reprezentând bunuri (mărfuri),

- TVA înscrisă în factura nr..X./10.01.2013 emisă de SC .X. SRL reprezentând „avand 8500 cronometre, avans 8600 șepci publicitare, avans 9000 polo bumbac”.

Ulterior, SC .X. SRL a emis factura nr. .X./28.01.2013 reprezentând stornarea acestor avansuri și livrarea mărfurilor, iar în data de 30.04.2013 SC .X. SRL a emis către SC .X. din .X. factura nr. .X./30.04.2013 reprezentând contravaloarea bunurilor mai sus menționate,

- TVA înscrisă în factura nr..X./02.10.2013 emisă de SC .X. SRL reprezentând contravaloarea unor bunuri,

- TVA înscrisă în factura nr. .X./10.07.2012 emisă de SC .X. SRL reprezentând „avans marfa publicitară polo cottone de lux”.

Ulterior, SC .X. SRL a emis factura nr..X./20.10.2013 reprezentând stornarea acestor avansuri și livrarea mărfurilor.

În data de 14.05.2013, anterior înregistrării achiziției bunurilor în cauză, SC .X. SRL a emis factura nr. .X. către .X..

- TVA înscrisă în factura nr. .X./04.07.2010 emisă de SC .X. SRL reprezentând „avans prestări servicii conform contract”.

Ulterior, în perioada august – septembrie 2010 societatea a înregistrat 41 de facturi reprezentând stornări de avansuri și prestarea serviciilor în cauză.

- TVA înscrisă în factura nr. .X./05.05.2010 emisă de SC .X. SRL reprezentând „avans prestare servicii conform contract”.

Ulterior, în perioada 01.07.2010 – 01.12.2010 societatea a înregistrat 44 de facturi reprezentând stornarea avansului și prestarea serviciilor în cauză.

- TVA înscrisă în factura nr. .X./01.05.2010 emisă de SC .X. SRL reprezentând „avans prestare conform contract .X./05.2010”.

Ulterior, în perioada 03.06.2010 – 08.09.2010 societatea a înregistrat 44 de facturi reprezentând stornarea avansului și prestarea serviciilor în cauză.

De asemenea, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă unor avansuri facturate de diverși furnizori, astfel:

- TVA înscrisă în facturile nr. .X./21.11.2011 și nr. .X./07.01.2012 emise de SC .X. SRL reprezentând „avans prestare conform contract”,

- TVA înscrisă în factura nr. .X./10.04.2012 emisă de SC .X. SRL reprezentând „avans construcție sediu social 220 mp”,

- TVA înscrisă în factura nr. .X./31.05.2013 emisă de SC .X. SRL reprezentând „avans marfa produse publicitare”,

- TVA stabilită ca urmare a emiterii de către SC .X. SRL a facturii nr..X./17.06.2013 reprezentând „avans produs”, și a facturii nr. .X./20.03.2014 reprezentând „avans produs storno”,

- TVA stabilită ca urmare a emiterii de către SC .X. SRL a facturii nr..X./03.06.2013 reprezentând „clienți avans”, și a facturilor nr. .X./03.10.2013 reprezentând „storno clienți avans” și nr. .X./19.11.2013

reprezentând „avans marfa storno”, precum și înregistrării de către societate a stornării în decontul de TVA din luna aprilie 2014 a sumei de .X. lei.

Urmare verificării și a controalele încrucișate efectuate la furnizorii mai sus menționați, organele de inspecție fiscală au constatat:

În ceea ce privește SC .X. SRL, s-a constatat că activitatea prestată de aceasta a fost strict de prestări servicii curățenie, începând cu data de 01.05.2012 societatea nu a mai desfășurat activitate, în perioada 01.05.2012 – 30.04.2014 aceasta nu a emis facturi și nu a prestat servicii de curățenie către SC .X. SRL, nu a efectuat achiziții și livrări de bunuri, în perioada 01.05.2012 – 30.04.2014 nu a avut personal angajat. Conform notei explicative dată de administratorul .X. acesta a precizat faptul că nu are cunoștință despre persoana care a semnat, ștampilat și întocmit facturile emise către SC .X. SRL, precum și faptul că suspectează că facturile au fost emise de domnul .X., persoana autorizată să utilizeze pentru SC .X. SRL certificatul digital autorizat în vederea depunerii declarațiilor de impozite și taxe la organul fiscal, “fiind singurul care deținea cea de a doua ștampilă a societății.”

În ceea ce privește SC .X. SRL, s-a constatat că deși pentru bunurile achiziționate de la acest furnizor, SC .X. SRL a emis către SC .X. din .X. factura nr. .X./30.04.2013 nu a prezentat organelor de inspecție fiscală declarația vamală de export.

De asemenea, s-a constatat faptul că în deconturile de TVA aferente perioade ianuarie 2013 – 29.07.2013 nu a declarat TVA deductibilă și nici TVA colectată și nu depus declarațiile recapitulative 394, precum și faptul că nu există plăți prin virament bancar de la SC .X. SRL către SC .X. SRL.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că domnul .X. are calitatea de administrator și asociat al SC .X. SRL, de persoana calificată să utilizeze certificatul digital la SC .X. SRL, este administrator și asociat la SC .X. din .X. și deține ștampilele celor trei societăți.

În ceea ce privește SC .X. SRL, s-a constatat că aceasta nu a depus la organul fiscal teritorial declarația informativă 394 și nici deconturi de TVA începând cu luna ianuarie 2012.

De asemenea, nu au fost identificate plăți către acest furnizor și nici serviciile sau bunurile la care se face referire în facturile de avans sau contractele în baza cărora au fost acestea emise, iar avansurile nu au fost

regularizate fie prin efectuarea unor livrări de bunuri sau prestări de servicii, fie prin returnarea avansului și implicit stornarea acestuia.

În ceea ce privește SC .X. SRL, s-a constatat că aferent facturii nr. .X./10.04.2012 reprezentând „avans construcție sediu social” nu au fost identificate plăți în evidența contabilă, iar până la data radierii acestui furnizor, respectiv 13.03.2013, nu au fost livrate bunuri către SC .X. SRL, societate care potrivit evidențelor contabile nu deține în proprietate terenuri.

De asemenea, s-a constatat că avansurile facturate de această societate nu au fost regularizate fie prin efectuarea unor livrări de bunuri sau prestări de servicii, fie prin stornarea acestora.

În ceea ce privește SC .X. SRL, urmare controlului încrucișat efectuat, s-a constatat că din documentele contabile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, nu s-a putut verifica sursa de proveniență a mărfurilor și nici componența acestora pentru stocul de marfă declarat în balanța de verificare aferentă lunii septembrie 2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în relația cu SC .X. SRL mărfurile (piese auto) facturate de SC .X. SRL au fost livrate scriptic nu și faptic, scopul acestui circuit fiind acela de a se obține TVA deductibilă, având în vedere că acest furnizor nu avea sursă de proveniență pentru bunurile facturate.

Astfel, s-a constatat că vânzarea pieselor auto înscrise în factura nr. .X./02.10.213 emisă de SC .X. SRL către SC .X. SRL nu a avut loc.

În ceea ce privește SC .X. SRL, urmare controlului încrucișat efectuat, s-a constatat că din documentele contabile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, nu s-au depus situații .X.e pentru anul 2012, începând cu data de 02.10.2012 societatea nu are angajați și nu a avut înregistrate utilaje conform balanței întocmită la 31.12.2012.

Astfel, s-a constatat că vânzarea bunurilor înscrise în factura emisă în luna iulie 2012 de acest furnizor către SC .X. SRL nu a avut loc.

În ceea ce privește SC .X. SRL, s-a constatat că în factura nr. .X./31.05.2013 nu a fost precizat natura avansului facturat către SC .X. SRL, avans pentru care nu au fost identificate documente care să ateste plata acestuia. Acest avans nu a fost regularizat fie prin efectuarea unor livrări de bunuri sau prestări de servicii, fie prin stornarea acestuia.

În ceea ce privește SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, s-a constatat că au fost stornate avansuri și facturate prestări de servicii în

perioadele august – septembrie 2010, 01.07.2010 – 01.12.2010, respectiv 03.06.2010 – 08.09.2010.

În cazul SC .X. SRL și SC .X. SRL s-a constatat că aceste tranzacții nu au fost declarate, iar societatea nu a depus decontul de TVA pentru aceste perioade și nici bilanțul pe anul 2010, iar în cazul SC .X. SRL s-a constatat că societatea este inactivă începând cu data de 21.07.2010 și nu are angajați începând cu data de 06.09.2010, iar

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost identificate contractul, serviciile prestate și modul de justificare a acestora, astfel că prestarea serviciilor în cauză nu a avut loc, astfel că operațiunile economice consemnate în facturile emise de acești furnizori nu au avut loc.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că domnul .X. este persoana care a deținut semnătura electronică pentru cei trei furnizori, iar la data de 10.06.2010 SC .X. SA, reprezentată de domnul .X. dobândește calitatea de asociat la SC .X. SRL.

În ceea ce privește SC .X. SRL și SC .X. SRL, s-a constatat că avansurile facturate de acești furnizori nu au fost regularizate fie prin efectuarea unor livrări de bunuri sau prestări de servicii, fie prin stornarea acestora, nu au fost identificate plăți aferente avansului și nici serviciile sau bunurile la care se face referire în facturi, în cazul SC .X. SRL nefiind identificat nici contractul în baza căruia au fost emise facturile.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că domnul .X. este persoana care a avut calitatea de administrator și acționar atât pentru SC .X. SRL cât și pentru SC .X. SRL și SC .X. SRL, precum și persoana care a deținut semnătura digitală pentru depunerea declarațiilor de impozite și taxe la cele trei societăți.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, domnul .X. este persoana calificată să dețină ștampilele și să utilizeze certificatul digital atât la SC .X. SRL cât și la aceste societăți.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat nerespectarea prevederilor art.11 alin.(1), art.126 alin.(1), art.134 alin.(1), art.134[^]1 alin.(1), art. 145 alin.(1), alin. (2) lit.a și art. 146 alin.(1) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și faptul că societatea nu a făcut dovada prestării serviciilor în cauză, respectiv a livrării bunurilor mai sus menționate, iar avansurile facturate nu au fost regularizate fie prin efectuarea unor livrări de bunuri sau prestări de servicii, fie prin returnarea și stornarea acestuia în contabilitatea SC .X. SRL.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarului dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de furnizorii mai sus menționați.

În drept, art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată precizează:

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

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

a) operațiuni taxabile;”.

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Se reține că art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ precizează:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”.

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși

existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu justifică cu documente că achizițiile de bunuri și servicii au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Mai mult, în ceea ce privește achizițiile de servicii, astfel cum au fost acestea detaliate la situația de fapt, nici la data efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației, societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte în ce au constat serviciile, respectiv natura acestora, prin ce modalități au fost realizate, obiectul contractelor dacă acestea există, numărul de ore prestate, resurse umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor, modalitatea de calcul a tarifelor, studii de piață, rapoarte de evaluare etc.

Astfel, în speță se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție, care prin Decizia nr..X./2012 a statuat că *“persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.*

[...], efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate.”

Prin urmare, se reține că, potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării achiziției în scopul obținerii de venituri, respectiv de operațiuni taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

Astfel, având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte că achizițiile de bunuri și servicii au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, se reține că în ceea ce privește avansurile facturate de diverși furnizori, în conformitate cu pct. 69 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.03.2011:

„(3) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri, sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit. n) din Codul fiscal [...].”

Prevederi similare au fost menținute și la pct. 72 alin. (2) din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.01.2013.

Potrivit acestor prevederi legale, regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii, stornarea efectuându-se separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.

Se reține că SC .X. SRL nu a înregistrat în evidența contabilă până la finalizarea inspecției fiscale astfel de facturi de regularizare a plăților în avans emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL SRL, .X. SRL și SC .X. SRL care să justifice livrarea bunurilor / prestarea serviciilor pentru care au fost achitate avansuri și deducerea TVA aferentă, astfel de facturi nefiind prezentate nici în susținerea contestației.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia SC .X. SRL și-a desfășurat activitatea și după data de 30.04.2012, anexând în susținerea

contestației „fișe clienți” și „jurnalul de vânzări”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, atâta timp cât nu a depus în susținerea contestației documente din care să rezulte că achizițiile de bunuri și servicii au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că și în situația în care procesele verbale de compensare tripartite nu respectă dispozițiile legale, aceasta nu înseamnă că modalitatea de stingere a obligațiilor nu a operat, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nerespectarea dispozițiilor legale este în sensul că în aceste procesele verbale de compensare tripartite întocmite de societate nu sunt cuprinse datoriile/creanțele între 3 societăți, ci doar cele stinse între 2 societăți, fapt pentru care compensarea nu este posibilă.

De asemenea, referitor la invocarea de către societate a jurisprudenței europene în sensul că dreptul de deducere prevalează în situația în care condițiile de fond sunt îndeplinite, însă condițiile de formă nu ar fi îndeplinite, se reține că societatea nu menționează o anumită cauză pronunțată de Curtea Europeană de Justiție din care să rezulte aceeași situație de fapt cu cea din speța în cauză.

Mai mult, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligarea persoanei impozabile de a demonstra acest drept și anume paragraful 23 din decizia pronunțată în cauza C-110/94 INZO.

Însă, așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a înțeles să depună nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte că bunurile și serviciile achiziționate de la furnizorii menționați mai sus au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar în ceea ce privește serviciile în cauză în ce au constat acestea și prin ce modalități au fost realizate.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F–CJ .X./19.03.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–CJ .X./19.03.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. pentru acest capăt de cerere.**

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată înscrisă la rândul 30 „Regularizări taxă dedusă” din Decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii mai 2013, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestație societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată urmare constatării faptului că SC .X. SRL a înregistrat în Decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii mai 2013 la rândul 30 „Regularizări taxă dedusă”, TVA deductibilă fără a avea la bază documente justificative.

Societatea a înțeles să conteste această taxă astfel stabilită de organele de inspecție fiscală, fără însă a motiva contestația, respectiv fără a prezenta motive de fapt și de drept sau vreun document justificativ în susținerea acesteia, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) 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:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală ca urmare a faptului că SC .X. SRL a înregistrat în Decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii mai 2013 la rândul 30 „Regularizări taxă dedusă”, TVA deductibilă fără a avea la bază documente justificative, prin contestația formulată societatea se limitează la a prezenta succint o parte din constatările organelor de inspecție fiscală, susținând că sunt „neîntemeiate constatările organelor de inspecție fiscală având în vedere că acestea au anulat în mod nejustificat dreptul de deducere a TVA pentru facturile la care se face referire în cadrul regularizărilor deconturilor TVA”, fără însă să înțeleagă să-și argumenteze în fapt și în drept susținerea și să depună dovezile pe care se întemeiază, respectiv nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale invocate de către echipa de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestată

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(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.”

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.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră, „*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.

Totodată, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X./X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că deși SC .X. SRL contestă TVA stabilită ca urmare a faptului că în Decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii mai 2013 la rândul 30 „Regularizări taxă dedusă” a înregistrat TVA deductibilă fără a avea la bază documente justificative, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-CJ .X./19.03.2015 cu privire la această sumă, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL în ceea ce privește acest capăt de cerere**, în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) 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.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor înscrise în facturile emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL din

.X., Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută pentru livrări intracomunitare de bunuri, în condițiile în care nu a justificat această scutire cu documentele prevăzute de lege.

În fapt, în perioada decembrie 2010 – august 2011, SC .X. SRL a facturat diverse bunuri către SC .X. SRL din .X., operațiuni considerate de societate scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL, în mod eronat, a aplicat scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare întrucât nu a prezentat documente care să ateste că mărfurile au părăsit teritoriul României și recepția acestora în .X., contracte de transport sau plata vreunui transport.

Astfel, s-a constatat că prin emiterea acestor facturi au avut loc livrări interne de bunuri pentru care societatea nu a colectat și plătit la bugetul de stat TVA aferentă, în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează **livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

La art. 143 alin. (2) lit. a) din același act normativ, se precizează că **„sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:**

„a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru [...].”

iar, conform alin.(3) al aceluiași articol:

„(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și,

după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în forma aplicabilă începând cu data de 13.07.2011:

„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

De asemenea, în speță se reține faptul că *prin decizia pronunțată în cazul C-409/04, CEJ a stabilit că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare*”, în acest sens fiind și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr.282237/02.06.2009 într-o speță similară, anexat în copie la dosarul cauzei.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a prezentat documente prin care să facă dovada că bunurile în cauză au fost transportate în alt stat membru, în speță .X. și că, în urma acestui transport, bunurile au părăsit în mod fizic teritoriul României.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente din care să rezulte că livrările în cauză pot face obiectul unei scutiri din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte aceste documente, din care să se poată stabili fără echivoc respectarea condițiilor prevăzute de lege și prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, însă astfel de documente nu au fost prezentate nici în susținerea contestației.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că SC .X. SRL, în vederea justificării scutirii de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, nu a prezentat documente prin care să facă dovada că bunurile care au făcut obiectul facturilor emise către SC .X. SRL din .X. au părăsit teritoriul României.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că transportul bunurilor care au făcut obiectul facturilor emise în perioada decembrie 2010 – august 2011 a fost efectuat de cumpărător, respectiv SC .X. SRL, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a reținut mai sus, scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci

când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

Or, SC .X. SRL nu a făcut dovada că bunurile în cauză au părăsit teritoriul României.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că operațiunile efectuate de SC .X. SRL reprezintă livrări interne de bunuri, operațiuni impozabile în România întrucât bunurile înscrise în facturile întocmite de contestatară către SC .X. SRL din .X. nu au părăsit teritoriul României, fapt pentru care, în baza art, 140 alin. (1) din actul normativ mai sus menționat, SC .X. SRL are obligația colectării TVA aferentă acestor operațiuni.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F–CJ .X./19.03.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–CJ .X./19.03.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. pentru acest capăt de cerere.

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL către .X. din .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL are obligația colectării TVA aferentă serviciilor de publicitate facturate către societatea din .X., în condițiile în care locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv în România.

În fapt, în perioada august 2011 – iulie 2013, SC .X. SRL a facturat servicii de publicitate către .X. din .X., operațiuni considerate de societate scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a aplicat în mod eronat scutirea de taxă întrucât potrivit informațiilor obținute de la Compartimentul de schimb internațional de informații, .X. din .X. nu a deținut un cod valid de TVA în perioada august 2011 – iulie 2013, valabilitatea codului fiind de la data de 15.08.2013.

De asemenea, s-a constatat faptul că SC .X. SRL nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte calitatea de persoană impozabilă a societății .X. din .X. și nici contracte încheiate cu aceasta din care să reiasă natura serviciului prestat, locul în care serviciile au fost puse la dispoziția beneficiarului.

Prin urmare, întrucât SC .X. SRL a facturat servicii de publicitate către o persoană neimpozabilă, potrivit prevederilor art. 133 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru aceste servicii locul prestării este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv în România, fapt pentru care au constatat că scutirea de taxă aplicată de societate nu este justificată conform prevederilor legale și au procedat la aplicarea coteistandard de TVA asupra bazei de impozitare determinată conform art. 137 alin.(1) din Codul fiscal.

În drept, referitor la prestarea de servicii, art.129 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”

În ceea ce privește locul prestării de servicii, art. 133 alin. (3) din actul normativ mai sus menționat, precizează:

“(3) Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice”.

Potrivit acestor prevederi legale, reprezintă o prestare de servicii, orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, iar locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice.

La pct.13 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, se stipulează:

“(1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii. Regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4) - (8) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4) - (8), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).”

Începând cu data de 01.01.2013, pct. 13 alin. (1) are următorul conținut:

„(1) [...] Regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4), (5), (7) și (8) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4), (5), (7) și (8), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra pe niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4) - (7) din Codul fiscal iar în situația în care serviciile pot fi încadrate pe una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4) – (7), respectiv alin. (4), (5), (7) și (8), în funcție de perioada incidentă, întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).

Totodată, potrivit prevederilor pct.13 alin.(2) din același act normativ:

„(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană juridică neimpozabilă se determină conform art. 133 alin. (3) - (6) din

Codul fiscal, cu excepția situației în care respectiva persoană este deja înregistrată în scopuri de TVA pentru achiziții intracomunitare conform art. 153¹ sau, pentru alte operațiuni, conform art. 153 din Codul fiscal ori conform echivalentului acestor articole din legislația altui stat membru. În această situație, locul prestării serviciilor către persoana juridică neimpozabilă se determină, ca regulă generală, conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal.”

Începând cu data de 01.01.2013, acest alineat are următorul conținut:

“(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană juridică neimpozabilă se determină conform art. 133 alin. (3) - (5) din Codul fiscal, [...]”.

Prin urmare, în raport de aceste prevederi legale, în situația în care prestarea de servicii se efectuează către o persoană juridică neimpozabilă, locul de prestare a serviciilor se determină conform art. 133 alin. (3) – (6), respectiv alin.(3) - (5) din Codul fiscal, în funcție de perioada incidentă, cu excepția situației în care respectiva persoană este deja înregistrată în scopuri de TVA pentru achiziții intracomunitare sau pentru alte operațiuni, conform prevederilor din Codul fiscal ori conform echivalentului acestor prevederi din legislația altui stat membru, situație în care locul prestării serviciilor către persoana juridică neimpozabilă se determină, ca regulă generală, conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal.

De asemenea, potrivit pct.13 alin.(9) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

„(9) În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate. Se consideră că această condiție este îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice sau, după caz, a unui sediu fix din Comunitate, precum și un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, inclusiv în cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA. Se consideră că prestatorul a acționat de bună-credință în ceea ce privește stabilirea faptului că beneficiarul său este o persoană impozabilă atunci când a obținut confirmarea validității codului de TVA atribuit beneficiarului său de autoritățile fiscale din alt stat

membru prin intermediul procedurilor de securitate existente la nivel comunitar. **Dacă beneficiarul care este stabilit în alt stat membru decât România nu comunică un cod valabil de TVA și/sau prestatorul nu obține confirmarea validității codului de TVA al clientului său, se va considera că prestarea de servicii este realizată către o persoană neimpozabilă, aplicându-se celelalte reguli prevăzute de art. 133 din Codul fiscal, în funcție de natura serviciului.** Totuși, în situația în care ulterior emiterii facturii de către prestator beneficiarul comunică un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, prestatorul va aplica prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv va considera că operațiunea nu este impozabilă în România, fiind impozabilă la locul unde este stabilit beneficiarul, dacă beneficiarul poate face dovada că avea calitatea de persoană impozabilă în momentul în care taxa a devenit exigibilă. Dovada constă într-o confirmare oficială a autorității fiscale din statul membru în care beneficiarul este stabilit. În cazul reconsiderării locului prestării serviciului, prestatorul aplică prevederile art. 159 din Codul fiscal. Prevederile prezentului alineat se completează cu prevederile alin. (4).”

Începând cu data de 31.01.2012 pct. 13 alin.(9) precizează:

“(9) În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate. Se consideră că această condiție este îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice sau, după caz, a unui sediu fix din Comunitate, precum și un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, inclusiv în cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană impozabilă:

a) atunci când respectivul client i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA și dacă prestatorul obține confirmarea validității codului de înregistrare respectiv, precum și a numelui/denumirii și adresei aferente acestuia în conformitate cu art. 31 din Regulamentul (CE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

b) atunci când beneficiarul nu a primit încă un cod individual de înregistrare în scopuri de TVA, însă îl informează pe prestator că a depus o cerere în acest sens, și dacă prestatorul obține orice altă dovadă care demonstrează că clientul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă care trebuie să fie înregistrată în scopuri de TVA, precum și dacă efectuează o verificare la un nivel rezonabil a exactității informațiilor furnizate de client, pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de verificarea identității ori a plății. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană neimpozabilă atunci când demonstrează că acel client nu i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA, aplicându-se celelalte reguli prevăzute de art. 133 din Codul fiscal, în funcție de natura serviciului. Prevederile prezentului alineat se completează cu prevederile alin. (4).”

Prin urmare, dacă beneficiarul, care este stabilit în alt stat membru decât România, nu comunică un cod valabil de TVA, și/sau prestatorul nu obține confirmarea validității codului de TVA al clientului său, se va considera că prestarea de servicii este realizată către o persoană neimpozabilă, aplicându-se celelalte reguli prevăzute de art. 133, în funcție de natura serviciului.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, potrivit informațiilor furnizate de Compartimentul de schimb internațional de informații, în perioada în care SC .X. SRL a facturat servicii de publicitate către .X. din .X., respectiv august 2011 – iulie 2013, aceasta nu a deținut un cod valid de TVA, valabilitatea acestui cod fiind de la data de 15.08.2013.

Totodată, se reține faptul că SC .X. SRL nu face dovada, conform prevederilor legale mai sus menționate, printr-o confirmare oficială a autorității fiscale din statul membru în care beneficiarul este stabilit că la momentul efectuării operațiunilor, respectiv august 2011 – iulie 2013, beneficiarul serviciilor, societatea .X. din .X. avea un cod valabil de TVA.

Astfel, argumentul contestatarii referitor la faptul că societatea din .X. a fost înființată la data de 13.06.2011, dată de la care a dobândit codul de înregistrare în scopuri de TVA – .X., anexând în acest sens în susținerea contestației o „Declarație de începere a activității, modificare a datelor sau încetarea activității în scopuri de TVA”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât documentul la care societatea face referire a fost emis la data de 14.06.2011, iar operațiunile în cauză au fost desfășurate în perioada august 2011 – iulie 2013, perioadă în care așa cum s-a reținut mai sus societatea din .X. nu a deținut un cod valid de TVA.

Simpla prezentare a unui cod de înregistrare în scopuri de TVA nu demonstrează și valabilitatea acestuia într-o anumită perioadă, așa cum susține societatea.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia a cunoscut prin alte modalități faptul că .X. din .X. era persoană înregistrată în scopuri de TVA, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că potrivit prevederilor pct.13 alin.(9) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.133 din Codul fiscal, mai sus citate, prestatorul, dacă nu dispune de informații contrare, poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană impozabilă atunci când respectivul client i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA și dacă prestatorul obține confirmarea validității codului de înregistrare respectiv, precum și a numelui/denumirii și adresei aferente acestuia în conformitate cu art. 31 din Regulamentul (CE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată, or, la momentul efectuării operațiunilor codul individual de TVA al beneficiarului era invalid.

De asemenea, argumentul societății referitor la faptul că achiziționa marfă din China, iar în baza unor contracte care aveau clauze *ex works* marfa era vândută către .X. din .X., fiind pusă la dispoziția cumpărătorului într-un depozit în China, astfel că nu deține contracte de transport sau CMR-uri din care să rezulte că marfa părăsea teritoriul României, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în speță facturile analizate de organele de inspecție fiscală au avut ca obiect prestări servicii de publicitate și nu o vânzare de mărfuri.

Mai mult, societatea nu a depus în susținerea contestației documente din care să rezulte că în cauză operațiunile desfășurate cu societatea din .X. se referă la livrări intracomunitare de bunuri și care să justifice aplicarea unei scutiri de TVA.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F–CJ .X./19.03.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–CJ .X./19.03.2015 de organele de

inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată prin decizia de impunere contestată, întrucât așa cum s-a reținut la pct.1, pct.3 și pct.4 din prezenta decizie în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată contestația formulată de **SC .X. SRL** a fost respinsă ca neîntemeiată, iar așa cum s-a reținut la pct.2 din prezenta decizie, contestația a fost respinsă ca nemotivată și având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarii de accesorii aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de **.X. lei**, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu 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, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F–CJ .X./19.03.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–CJ .X./19.03.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR GENERAL

.X.