

DECIZIA nr.896 din 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
societatea XXX S.R.L., cu domiciliul fiscal in X,
str. X, nr. y, Sector X
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector X a Finantelor Publice cu adresa nr. X, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015, cu privire la contestatia formulata de societatea XXX S.R.L. avand CUI XYZ, cu sediul ales in jud. Y, sat Y, nr. 130, com. Y.

Obiectul contestatiei, depusa la posta in 31.07.2015 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X, il constituie anulara in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X/2015, emisa de Administratia Sector X a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/2015, remise sub semnatura in data de 27.07.2015, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de X lei din care societatea contesta suma de **X lei** reprezentand **X lei** TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare, precum si accesorii aferente in suma de **X lei**.

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 **XXX S.R.L.**

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

I. Prin contestatia formulata XXX S.R.L. solicita anulara in parte a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-X/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/2015, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de X lei. Pretentia societatii, exprimata expres atat pe prima cat si pe ultima pagina a contestatiei, este *“recunoasterea dreptului la rambursarea TVA pentru perioada verificata cuprinsa intre 01.10.2011 - 30.09.2014, DNOR nr. X/2014, in suma de X lei”*.

In sustinerea contestatiei societatea arata ca s-a dispus, fara temei si justificare legala, respingerea dreptului la rambursarea TVA in suma totala de **X lei, in esenta**, formuland urmatoarele argumente:

1. Cu privire la majorarea TVA colectata cu suma de **X lei**, facturile in cauza nu erau incasate, si fiindu-i aplicabil regimul TVA la incasare, nu se justifica colectarea acestei sume.

2. Cu privire la TVA in suma de **X lei**, inregistrata in decontul aferent trim. II/2014 s-a respins nejustificat dreptul de deducere pentru ca nu au fost identificate facturi, intrucat documentele respective ar trebui sa se regaseasca in cele ridicate de Parchetul de pe langa Tribunalul X, in dosarul penal nr. X/2014.

3. Cu privire la TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei**, in perioada emiterii facturilor ce au stat la baza deducerii (22.11.2012) nu erau reglementari care sa oblige vanzatorul sa verifice statutul de platitor de TVA al cumparatorului.

4. Cu privire la TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei**, aferenta achizitiilor de utilitati, aceasta era aferenta operatiunilor taxabile realizate intrucat conform contractului de inchiriere avea obligatia platii acestora contra dreptului de a incasa o chirie fixa anuala de X lei.

5. Cu privire la TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei** documentele respective ar trebui sa se regaseasca in cele ridicate de Parchetul de pe langa Tribunalul X, in dosarul penal nr. X/2014

6. Solicita ca odata cu corectarea drepturilor de rambursare solicitate sa se opereze corecturile necesare si in privinta accesoriilor impuse prin actele fiscale contestate.

Nu se precizeaza depunerea de inregistrari ci doar posibilitatea depunerii unor documente in timpul solutionarii contestatiei, ceea ce nu s-a realizat.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector X a Finantelor Publice au efectuat in perioada 12.01.2015 - 16.07.2015 o inspectie fiscala partiala la XXX S.R.L., avand ca obiectiv verificarea taxei pe valoarea adaugata datorata pentru perioada 01.10.2011 - 30.09.2014 si solutionarea DNOR nr. X/2014 prin care societatea a solicitat la rambursare TVA in suma de X lei.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-X/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/2015, organele fiscale au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de **X lei** compuse din TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, fiind admisa la rambursare TVA in suma de X LEI. Dobanzile in suma de X lei s-au calculat pentru perioada 25.04.2012 - 25.07.2012.

Pentru sumele contestate de societate, stabilite de organul de inspectie fiscala ca TVA colectata suplimentara sau TVA neadmisa la deducere, s-au efectuat urmatoarele constatari:

TVA suplimentara -lei-	Constatarea
X	Aplicare eronata TVA la incasare cu o firma afiliata
X	Suma nu este inclusa in jurnalul de cumparari si nu s-au prezentat facturi
X	Furnizor neplatitor de TVA la data emiterii facturilor
X	Utilitati aferente unui spatiu inchiriat
X	TVA inclusa in jurnalele de cumparari pentru care nu au fost identificate facturi

Urmare calculelor efectuate de organele fiscale pe baza TVA totala stabilita suplimentar, a rezultat un TVA de plata in perioada 25.04.2012 - 25.07.2012 pentru care s-au calculat dobanzi in suma de X lei.

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

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in conditiile in care contestatara nu dovedeste

existenta unei alte situatii de fapt dect cea retinuta de organele de inspectie fiscala, contestatia nefiind sustinuta cu documente doveditoare.

In fapt, prin actele administrativ-fiscale contestate, organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de **X lei** compuse din TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei.

Societatea solicita anularea in parte a deciziei de impunere, pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **X lei** si accesorii aferente in suma de X lei.

TVA suplimentara in suma de **X lei** s-a stabilit de organele de inspectie fiscala:

- prin colectarea TVA in suma de X aferenta unor facturi emise in perioada in care era platitoare de TVA la incasare, catre o firma afiliata,
- prin neadmiterea TVA dedusa de societate in suma de X lei pentru care societatea: nu detine facturi de achizitie (X lei), detine facturi de la un furnizor neplatitor de TVA (X lei) sau sunt aferente utilitatilor nefacturate aferente unui spatiu inchiriat (X lei).

In drept, potrivit prevederilor Codului fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

[...]

(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)–e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. (se aplică din 1 iulie 2012 pentru beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. c) - e).”

“Art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

[...]

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a) se aplică sistemul TVA la încasare, respectiv exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, astfel:

[...]

(6) [...] Persoanele impozabile care au obligația aplicării sistemului TVA la încasare nu aplică sistemul pentru următoarele operațiuni care intră sub incidența regulilor generale privind exigibilitatea TVA:

*[...] e) în cazul livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii pentru care beneficiarul este o **persoană afiliată** furnizorului/prestatorului potrivit art. 7 alin. (1) pct. 21.”*

“Art. 145 (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; [...]”

“Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Se retine ca nu este aplicabil sistemul TVA la incasare in cazul livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii pentru care beneficiarul este o **persoană afiliată** furnizorului. Astfel in cazul TVA colectata in suma de X lei facturile au fost emise catre beneficiarul XN SRL despre care in RIF-ul din 16.07.2015 s-a mentionat ca este persoana cu care societatea are relatii de afiliere. Societatea nu contesta existenta relatiilor de afiliere ci sustine ca nu trebuia sa colecteze TVA deoarece aplica sistemul TVA la incasare. Prin urmare argumentul formulat nu se sustine caci in cazul persoanelor afiliate nu se aplica sistemul TVA la incasare ci regulilor generale privind exigibilitatea TVA ce prevad ca TVA este exigibila la data facturarii.

Se mai retine si ca persoanele impozabile, care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, fapt evidentiat in Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, registru public ce poate fi consultat pe site-ul ANAF de orice persoana interesata, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Îndeplinirea condițiilor prevăzute de Codul fiscal pentru admiterea dreptului de deducere pentru TVA aferenta achizițiilor efectuate consta in detinerea unor facturi legal emise care sa cuprinda TVA dedusa iar achizițiile respective sa fie efectuate in folosul operatiunilor impozabile ale persoanei impozabile achizitoare.

Cu privire la **X lei** TVA necollectata de societate, aferenta unor facturi emise in perioada in care era platitoare de TVA la incasare, catre o firma afiliata, nu se poate retine ca intemeiat argumentul societatii ca nu se impunea colectarea TVA deoarece facturile nu erau incasate, atata timp cat legea prevede clar ca in cazul persoanelor afiliate nu sunt aplicabile regulile sistemului TVA la incasare ci regulile generale privind exigibilitatea TVA care stabilesc exigibilitatea TVA la data emiterii facturii.

Cu privire la suma de **X lei** TVA dedusa de societate pentru care nu s-au prezentat facturile de achizitie in baza carora s-a dedus taxa societatea sustine ca aceste facturi i-au fost ridicate cu ocazia unei perchezitii efectuate intr-un dosar penal, fara a prezenta un proces verbal privind efectuarea perchezitiei din care sa rezulte ce anume documente au fost ridicate.

Organele de inspectie fiscala au solicitat organelor de cercetare penala punerea la dispozitie a documentelor ridicate. Prin adresa nr. X din 30.03.2015 (anexa 4 la RIF) organele de inspectie fiscala au precizat societatii documentele financiar contabile prezentate de organele de cercetare penala, solicitandu-i totodata administratorului societatii sa prezinte celelalte documente financiar contabile aferente perioadei verificate.

Societatea nu a prezentat facturile care sa ateste dreptul de deducere a TVA in suma de X lei si nu face dovada sustinerilor sale ca aceste facturi lipsa i-ar fi fost ridicate de organele penale. Pentru TVA dedusa in suma de X lei (parte din suma de X lei) organele de inspectie fiscala au stabilit ca in jurnalul de cumparari nici macar nu sunt inregistrate facturi care sa ateste efectuarea unor achizitii pentru care s-a efectuat deducerea acestei sume. Societatea nu contesta aceste constatari, nu depune inscrisuri in sprijinul afirmatiilor sale ca facturile in cauza le-a detinut si i-au fost ridicate, prin

urmare nu face nici o dovada privind pretentiile sale. Pe de alta parte in cazul documentelor distruse sau pierdute exista o procedura privind reconstituirea acestora pe care societatea, daca era cazul si se dorea, nu a urmat-o. Prin urmare nu se poate retine ca societatea indeplineste conditiile legale privind deducerea taxei in suma de X lei.

Cu privire la TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei** provenita din facturi emse de un furnizor al carui cod de inregistrare in scopuri de TVA era anulat la data emiterii facturilor - decembrie 2012 , cod anulat incepand cu data de 01.08.2012, art. 11 alin. (1⁴) din Codul fiscal prevede ca nu se beneficiaza de drept de deducere in acest caz. Sustinerea societatii ca in perioada de referinta nu erau reglementari care sa o oblige sa verifice "statutul de platitor de TVA al cumparatorului" (de fapt statutul de platitor de TVA al vanzatorului) nu ii foloseste atata timp cat si-a exercitat dreptul de deducere de la un neplatitor de TVA la momentul emiterii facturilor, drept pe care legea il interzice expres. Pe de alta parte avea posibilitatea efectuarii acestei verificari prin simpla introducere a codului fiscal al vanzatorului in Registrele publice existente pe site-ul ANAF. Pasivitatea societatii nu ii foloseste atata timp cat practica Curtii Europene de Justitie, ce prevede ca in cazul fraudelor la TVA pierde dreptul de deducere al taxei societatea care stia sau ar fi trebuit sa stie de existenta fraudei, impune o conduita activa a persoanei impozabile ce deduce taxa. Atata timp cat societatile au la dispozitie public metode on-line de verificare a statutului de platitor de TVA al oricarui furnizor si in contextul celor aratate anterior apare ca neintemeiata sustinerea ca nu este obligata sa apeleze la aceste verificari persoana care deduce taxa. Tocmai prin neadmiterea dreptului de deducere, in cazul achizitiilor de la furnizori al caror cod de inregistrare in scopuri de TVA a fost anulat, legea a "obligat" cumparatorii sa verifice statutul vanzatorului anterior exercitarii dreptului de deducere. In cazul in care nu doresc sa efectueze aceasta verificare, avand la indemana posibilitati oferite de registre publice facil accesibile, cumparatorii isi asuma culpabil acest risc, al neadmiterii de organele de inspectie fiscala a taxei deduse.

Cu privire la TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei**, aferenta achizitiilor de utilitati, se retine ca utilitatile nu erau necesare societatii ci unui locatar de la care se incasa anual o chirie fixa in suma de X lei. Societatea nu depune la dosar contractul de locatiune din care se citeaza in contestatie, nu detaliaza daca in afara de obligatia platii utilitatilor are si obligatia refacturarii acestora, in conditiile in care veniturile dintr-o chirie fixa anuala de numai X lei nu par sa acopere cheltuielile variabile cu utilitatile, darmita sa asigure si un profit care sa justifice ca operatiunile respective sunt in folosul activitatii sale economice. Scopul activitatii unei societati comerciale este obtinerea de profit si nu realizarea de pierderi, iar o achizitie care nu asigura un folos societatii, in sensul de fi cuprinsa in contrapartida obtinuta, nu poate fi in folosul operatiunilor sale impozabile. Cum societatea nu face dovada destinatiei achizitiilor efectuate cu utilitatile si cuprinderii lor in baza impozabila aferenta veniturilor din chirie sau refacturarii acestora nu se poate retine ca TVA dedusa in suma de X lei este destinata operatiunilor sale impozabile.

In privinta accesoriilor in suma de **X lei** societatea nu contesta modul de calcul al acestora, solutia data in privinta acestora urmand a consta in aplicarea principiului *accessorium sequitur principale*.

În speta sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d), si art. 213 alin. (1) 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 Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANF 2906/2015, care stipulează:

„3.2. Dosarul contestației va cuprinde: contestația în original, ce trebuie să poarte semnatura persoanei îndreptățite și amprenta stampilei, în cazul contestatorului persoana juridică, precum și o copie de pe actul de identitate în cazul contestatorului persoana fizică, imputernicirea avocatală în original sau în copie legalizată, după caz, actul prin care se desemnează administratorul special/administratorul judiciar/lichidatorul, actul administrativ fiscal atacat, în copie, precum și anexele acestuia, dovada comunicării actului administrativ fiscal atacat din care să reiasă data la care acesta a fost comunicat, copii ale documentelor ce au legătură cu cauza supusă soluționării, documentele depuse de contestator și sesizarea penală în copie, dacă este cazul. ”

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, să anexeze contestației înscrisurile doveditoare, organul de soluționare analizând contestația și în funcție **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 in favoarea sa existenta unor facturi si contracte. Tocmai de aceea societatea avea cu atat mai mult obligatia de a dovedi cu documente corespunzatoare existenta documentelor invocate.

Cum contestatara nu a depus documente care sa probeze afirmatiile facute nu pot fi retinute ca intemeiate argumentele acesteia.

Asa fiind nu se poate retine ca societatea a dovedit o alta situatie decat cea retinuta de organele de inspectie fiscala, privind obligatia colectarii TVA si inexistenta dreptului de deducere, contestatia **urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de X lei reprezentand X lei TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare, precum si accesorii aferente in suma de X lei.**

Avand in vedere ca prin prezenta decizia se mentine debitul principal generator de accesorii, iar societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor, aplicandu-se regula "accessorium sequitur principalem" se respinge decizia contestata si in privinta accesoriilor in suma de X lei.

In privinta TVA aferenta unor operatiuni mentionate in contestatie ca decurgand din relatii cu SC XS SRL si SC XC SRL, TVA stabilita suplimentar ce nu se contesta ci doar se mentioneaza ca "Ramane ca organul fiscal sa duca la indeplinire obligatia asumata de regularizare neintarziata a TVA in suma de X lei" se retine ca aceste obligatii fac obiectul unor alte acte administrativ fiscale iar prin Decizia DGRFPX nr. 215 / 16.03.2015 privind solutionarea contestatiei formulata de SC XS SRL s-a respins ca neintemeiata contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr. nr. F-X/2014 emisa in baza RIF nr. X/2014 mentionat de societate in punctul de vedere cuprins in prezentul RIF contestat.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 11 alin. (1⁴), art. 134² alin. (3) si alin. (6) lit. (e), art. 145 alin. (1) si alin. (2) si art. 146 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; ; art. 65 alin.(1), art.119, art. 120, art. 120¹ , art. 206 alin. (1), art. 213 alin. (1) , art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF 2906/2014; art. 249 din Noul Cod de procedura civila aprobat prin legea nr 134/2010:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de societatea XXX S.R.L. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X/2015, emisa de Administratia Sector X a Finantelor Publice, pentru obligatii suplimentare stabilite in suma totala de suma de X lei reprezentand X lei TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare, precum si accesorii aferente in suma de X lei.

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,